

A dark blue vertical bar runs down the left side of the page. A blue arrow-shaped graphic points to the right from the bar, containing the date.

6/6/2019

Udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er

Several thin, curved lines in shades of blue and grey originate from the bottom left corner and sweep upwards and to the right.

Thorsten Sapholt

KANDIDATAFHANDLING – FORÅR 2019

AALBORG UNIVERSITET – CAND.MERC ØKONOMISTYRING

Titelblad

Titel: Udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er

Uddannelse: Cand.merc Økonomistyring

Semester: 10. Semester

Periode: 01/02-2019 – 06/06-2019

Studienr. 20144147

Gruppenr. 36

Vejleder: Jesper Chrautwald Sort

Sider: 87

Anslag: 192.809

Forord

Denne kandidatafhandling er udarbejdet i perioden 1. februar til 6. juni 2019 som det afsluttende projekt på 10. semester af Cand.merc Økonomistyring ved Aalborg Universitet. Kandidatafhandlingen er udarbejdet med det formål at undersøge udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Jeg vil gerne benytte dette forord til at takke min vejleder, Jesper Sort, som har bidraget med både kyndig vejledning og konstruktiv kritik gennem hele forløbet.

Abstract

The purpose of this thesis was primarily to investigate the challenges of implementing performance measurement systems in small and medium-sized enterprises. Based on the results of the investigation, the secondary objective of this thesis was to develop a solution to these challenges. The investigation was based on a literature review, where relevant academic literature was analyzed and evaluated. The literature review was conducted in order to find scientific evidence for the existence of challenges in the implementation of performance measurement in SMEs. The investigation found a total of six challenges, including the lack of strategic relevance, the limited opportunity for continuous improvement, a lack of accessible information, limited resources, the lack of depth and breadth, and a high level of complexity.

On the basis of these findings, five performance measurement systems were compared, in order to select the most fitting performance measurement system for SMEs. As a result of the comparison, the Balanced Scorecard by Robert S. Kaplan and David P. Norton was selected as the subject for further investigation. It was found that the Balanced Scorecard included the necessary critical success factors for mitigating the challenges of the lack of strategic relevance, the limited opportunity for continuous improvement and the lack of depth and breadth. As the Balanced Scorecard did not adequately mitigate every challenge, the Balanced Scorecard was modified, with the purpose of creating a performance measurement system that could mitigate all six challenges.

The modified Balanced Scorecard was based on four primary changes. The first change was the restructuring of the Office of Strategy Management, where the primary tasks of the OSM were redelegated to a single Strategy Manager. Secondly, the practice of conducting cost-benefit analysis during the development of key performance indicators was implemented in the second stage of the Balanced Scorecard, in order to lower the total amount of key performance indicators to be measured. Thirdly, processes related to monitoring and measuring were to be automated, with the purpose of lowering overhead costs. Lastly, the Strategy Manager was tasked with ensuring the creation of reports for the operational and strategy meetings, in order to develop a more cohesive process for continuous improvement within the company.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
Forord.....	2
Abstract.....	3
Indholdsfortegnelse	4
1. Indledning	6
2. Problemformulering.....	7
3. Afgrænsning	8
4. Videnskabsteori.....	10
4.5. Videnskabsteoretisk paradigme	15
5. Metode.....	20
5.1. Litteraturstudie	20
6. Litteraturstudie: Udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er	21
6.1. Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda	21
6.2. Theory and practice in SME performance measurement systems.....	24
6.3. A new approach to performance measurement for small and medium enterprises..	26
6.4. Performance measurement system design: A literature review and research agenda	28
6.5. Analyse af resultater fra litteraturstudiet	30
7. Delkonklusion 1	34
8. Afgrænsning af problemfelt	34
8.1. Sammenligning af præstationsmålingssystemer.....	34
8.2. Udvælgelse af præstationsmålingssystem	38
9. Balanced Scorecard	42
9.1. Fase 1: Strategiudvikling	44
9.2. Fase 2: Strategiplanlægning	45
9.3. Fase 3: Ensretning af strategi	48
9.4. Fase 4: Driftsplanlægning.....	50
9.5. Fase 5: Overvågning af drift	51
9.6. Fase 6: Forbedring og tilpasning	52
9.7. Strategistyringskontoret	53
9.8. Kritik af Balanced Scorecard.....	54
10. Analyse: Balanced Scorecard i SMV'er	58
11. Modificering af Balanced Scorecard.....	70
11.1. Strategimedarbejderen	71

11.2. Udvælgelsen af KPI'er	72
11.3. Dataindsamling	73
11.4. Rapportering og opfølgning	74
12. Delkonklusion 2	75
13. Diskussion.....	76
14. Konklusion.....	80
15. Perspektivering	81
Litteraturliste	85

1. Indledning

Præstationsmåling som et strategisk ledelsesværktøj har gennemgået enorme forandringer i det tyvende århundrede. I det første årti af 1900-tallet udviklede Frederick Taylor det såkaldte Scientific Management system, der tog udgangspunkt i observation og måling, med henblik på at effektivisere industriel masseproduktion (Radnor & Barnes, 2007). Selvom Taylor primært fokuserede på effektivisering på mikro-niveau, blev Scientific Management grundstenen for strategisk præstationsmåling på virksomhedsniveau, med udgangspunkt i finansielle målsætninger (Radnor & Barnes, 2007). De finansielle målsætninger dominerede præstationsmålingsteorien op gennem århundredet, men blev samtidig genstand for kritik fra både socialteoretikere og motivationsforskere. Med afsæt i teorierne af henholdsvis Maslow, McGregor og Herzberg, udfordrede disse teoretikere Taylor's Scientific Management, da de kritiserede teorien for ikke at tage højde for de humanistiske aspekter af præstationsmåling (Radnor & Barnes, 2007).

Det store paradigmeskifte inden for præstationsmåling kom i 1987, hvor Art Schneiderman udviklede Analog Devices Balanced Scorecard (Schneiderman, 2006). Denne første generation af Balanced Scorecard blev grundlaget for anvendelsen af balanceret præstationsmåling. Dette betød at både finansielle og non-finansielle indikatorer blev målt i forbindelse med strategisk planlægning. Balanced Scorecard blev senere populariseret af Kaplan og Norton i 1992, hvilket affødte både vid udbredelse og udviklingen af afledte præstationsmålingssystemer, såsom *The Performance Prism* af Neely et al. (Neely, Adams, & Kennerley, 2002). Præstationsmåling på baggrund af både finansielle og non-finansielle målinger er til stadighed populært, og en rapport fra 2017 viste at hele 74% af adspurgte virksomheder anvendte en variation af Balanced Scorecard (2GC Active Management, 2017). Anvendelsen af præstationsmålingssystemer er i særdeleshed udbredt blandt store virksomheder, hvormed størstedelen af den videnskabelige forskning på området primært omhandler præstationsmåling i større virksomheder (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 41). Dette efterlader et hul i præstationsmålingsforskningen, såvel som en mulighed for at bedrive forskning inden for emnet.

2. Problemformulering

Dette projekt er udarbejdet på baggrund af et ønske om at undersøge anvendelsen af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder (SMV'er). Dette har udmøntet sig i en overordnet problemformulering, der fungerer som udgangspunkt for den videnskabelige proces. Problemformuleringen i dette projekt er som følger:

"Hvilke udfordringer er der ved anvendelsen af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder, og hvorvidt er det muligt at løse disse gennem implementeringen af et præstationsmålingssystem?"

Ovenstående problemformulering udspringer af en generel undring vedrørende brugen af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Præstationsmålingslitteraturen fokuserer overvejende på præstationsmåling i større virksomheder, hvilket kan skyldes at præstationsmåling i højere grad er målrettet store virksomheder. Disse virksomheder skal tilfredsstille investorer gennem kontinuerlig profitoptimering, hvilket kan øge kravet til den strategiske styring. Samtidig stiller de mest anvendte præstationsmålingssystemer ligeledes krav til virksomhedens ressourcekapacitet, støttefunktioner og ledelse, hvilket alt andet lige vil være en større udfordring for små- og mellemstore virksomheder.

Den manglende forskning på området påpeges også i en anseelig del af den eksisterende litteratur om præstationsmåling i SMV'er, hvormed det findes nærliggende at fundamentet for dette projekt tager udgangspunkt i udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er. I forbindelse med den videnskabelige undersøgelse af udfordringerne ved præstationsmåling, sammenlignes de mest anvendte præstationsmålingssystemer, med henblik på at finde nye potentielle løsninger på de eksisterende udfordringer.

Projektet indledes med en induktiv undersøgelsesproces, hvor empiri indsamlet gennem et litteraturstudie anvendes til at besvare den første del af problemformuleringen. Dermed dannes et generelt overblik over de eksisterende udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er, som understøttes af videnskabelig konsensus. Efterfølgende anvendes det syntetiserede vidensgrundlag til at udvælge et præstationsmålingssystem til videre analyse, på baggrund af

en selektiv afgrænsningsproces, hvor en række præstationsmålingssystemer vurderes og sammenlignes. Slutteligt analyseres det udvalgte præstationsmålingssystem, med henblik på at frembringe en modificeret version af systemet, der specifikt henvender sig til anvendelse i små- og mellemstore virksomheder. Det modificerede præstationsmålingssystem har til formål at løse de udvalgte udfordringer. Denne analyse muliggør ydermere besvarelsen af den sidste del af projektets problemformulering.

3. Afgrænsning

Projektet er grundlæggende afgrænset til udelukkende at fokusere på små- og mellemstore virksomheder. Denne afgrænsning udspringer af det faktum at der allerede eksisterer omfangsrig litteratur og talrige undersøgelser, der beskæftiger sig med anvendelsen af præstationsmåling i store virksomheder, desuagtet at små- og mellemstore virksomheder i 2016 udgjorde hele 99,2% af virksomhederne i EU (Muller, et al., 2017). Det forventes til stadighed at der i nogen grad vil være overlap i hvilke udfordringer der gør sig gældende for både store virksomheder og SMV'er, hvilket dog ikke undersøges nærmere i projektet.

Afgrænsningen til små- og mellemstore virksomheder kræver naturligvis at begrebet defineres. Det er i denne forbindelse valgt at tage udgangspunkt i Europa-Kommissionens definition af SMV'er. Europa-Kommissionen definerer små- og mellemstore virksomheder som virksomheder med færre end 250 ansatte, en omsætning under €50 millioner og en balance på mindre end €43 millioner (Muller, et al., 2017, s. 11). SMV'er deles yderligere op i tre kategorier, henholdsvis mikro-, små- og mellemstore virksomheder. Virksomheder på mikro-niveauet har færre end 10 ansatte, en omsætning under €2 millioner og en balance under €2 millioner. De små virksomheder har færre end 50 ansatte, en omsætning der ligger under €10 millioner og en tilsvarende balance (Muller, et al., 2017, s. 11). De mellemstore virksomheder kan naturligvis gå op til grænsen på 250 ansatte, med en omsætning under €50 millioner og en balance på mindre end €43 millioner.

Med afsæt i statistisk data fra Eurostat, rapporterede Europa-Kommissionen at antallet af SMV'er i EU i 2016 var stigende (Muller, et al., 2017, s. 12). Små- og mellemstore virksomheder beskæftigede 67% af alle ansatte uden for banksektoren (Muller, et al., 2017, s. 6). I

samme ombæring havde 93% af SMV'er færre end 10 ansatte, hvormed disse kategoriseres på mikro-niveauet. Rapporten slog samtidig fast at en stor andel af SMV'er var selvstændige erhvervsdrivende, hvoraf hele 71,5% ikke havde andre ansatte i virksomheden.

Ovenstående er særligt relevant for afgrænsningen i dette projekt, da anvendelsen af præstationsmåling umiddelbart er irrelevant for selvstændige erhvervsdrivende i enkeltmandsvirksomheder. Samtidig vil præstationsmåling være mindre relevant for mikro-virksomheder, da overheadkostningerne til implementeringen af et præstationsmålingssystem i mange tilfælde vil være den begrænsende faktor. Mikro-virksomheder har grundlæggende ikke de samme behov for præstationsmåling som virksomheder med flere ansatte, da de ansatte må forventes at have større indsigt i virksomhedens strategi og de konkrete forventninger til målopfyldelse, på baggrund af virksomhedens størrelse og omfang. Projektet afgrænses altså fra enkeltmandsvirksomheder, da denne virksomhedstype ikke drager nytte af præstationsmåling. Desuden fokuseres der ikke specifikt på udfordringerne ved præstationsmåling i mikro-virksomheder.

Det er valgt ikke at afgrænse feltet yderligere til enten en bestemt virksomhedstype eller virksomheder i et specifikt land. Selvom der unægtelig er forskel i anvendelsen af præstationsmåling mellem produktionsvirksomheder og servicevirksomheder, vil begge typer i langt de fleste tilfælde til stadighed have lignende ledelsesstrukturer og støttefunktioner, hvormed variationer ofte vil være relateret til de anvendte KPI'er eller de strategiske målsætninger. Med andre ord vil processen bag implementeringen af præstationsmåling være sammenlignelig, hvormed det forventes at der ikke er stor variation i udfordringerne ved præstationsmåling i begge typer af virksomheder. Samtidig anses det ikke for relevant at begrænse udvalget af anvendelig litteratur til studier vedrørende bestemte lande, da det anskues at en sådan begrænsning af den tilgængelige litteratur, blot vil forringe det videnskabelige grundlag for projektet.

4. Videnskabsteori

Den videnskabsteoretiske tilgang i dette projekt tager udgangspunkt i forfatterens fortolkning af Burrell & Morgans "Sociological Paradigms & Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life" udgivet i 1979. I dette afsnit belyses fortolkningen og anvendelsen af litteraturen af Burrell og Morgan, med henblik på at sikre en videnskabelig tilgang til undersøgelsesprocessen.

Burrell og Morgan arbejder med socialteori i forbindelse med organisationsstudier. Overordnet set inddeler Burrell og Morgan socialteorien i fire perspektiver, der særskilt repræsenterer specifikke grundlæggende antagelser om samfundets natur (Burrell & Morgan, 1979). De fire perspektiver har hver især et unikt syn på den sociale verden, og de iboende synspunkter i hvert enkelt perspektiv står i direkte kontrast til de øvrige perspektiver. Burrell og Morgans teorier gør op med socialvidenskabens hidtidige begrænsede omfang af metateoretiske antagelser, som tidligere har domineret forskningens videnskabsteoretiske udgangspunkt (Burrell & Morgan, 1979).

I forbindelse med videnskabelig forskning, vil undersøgeren altid anskue genstandsfeltet ud fra sin egen referenceramme af grundlæggende antagelser. Ved udarbejdelsen af videnskabelig forskning, er det dermed vigtigt at undersøgeren er bevidst om de grundlæggende antagelser, som undersøgerens verdenssyn og selvopfattelse bygger på. Undersøgeren skal altså være bevidst om egne begrænsninger, hvilket kræver et indgående kendskab til andre mulige perspektiver, paradigmer og grundlæggende antagelser. De grundlæggende antagelser definerer det metodiske fundament for undersøgelsesprocessen, og påvirker dermed både undersøgelsesmetoder og eventuelle resultater. Undersøgeren bør i processens indledende faser gøre sig overvejelser angående indsamlingen og behandlingen af empiri, og hvorledes processen påvirkes af undersøgerens grundlæggende antagelser. Disse overvejelser har til formål at skabe en grundforståelse, der sikrer et højt videnskabeligt niveau, og løbende refleksion vedrørende undersøgerens valg i forbindelse med den videnskabelige proces.

Burrell og Morgan tager i deres litteratur udgangspunkt i henholdsvis orden og kaos som de to modstridende forklaringer på samfundets grundlæggende natur. Disse forklaringer er hver

især koblet til en referenceramme, der ligger grundstenene for de fire perspektiver, som Burrell og Morgan fremsætter (Burrell & Morgan, 1979). Burrell og Morgans teorier tager udgangspunkt i en række grundlæggende antagelser inden for ontologi, epistemologi, menneskets natur og metodologi (Burrell & Morgan, 1979, s. 3).

Nedenstående figur er baseret på Burrell og Morgans subjektive-objektive dimension, der viser de fire grundlæggende antagelser som Burrell og Morgans teorier er baseret på. Inden for hver grundlæggende antagelse præsenterer Burrell og Morgan to mulige synspunkter, der enten er baseret på subjektivism eller objektivisme (Burrell & Morgan, 1979, s. 3).

Figur 1 - Den subjektive-objektive dimension



Figur 1 – Egen tilvirkning med inspiration fra Burrell & Morgan, 1979, s. 3

4.1. Ontologi

Ontologi handler om virkelighedens eksistensform, og hvorvidt virkeligheden er ekstern og uafhængig af individet, eller et produkt af individets sind (Burrell & Morgan, 1979). Burrell og Morgan opstiller to mulige synspunkter inden for ontologi: nominalismen og realismen (Burrell & Morgan, 1979, s. 4). I den nominalistiske position er virkeligheden en subjektiv konstruktion, baseret på det enkelte individs egne fortolkninger af koncepter. Den nominalistiske position beskriver den sociale verden, der eksisterer uafhængigt af individets opfattelse, som udelukkende bestående af navne og koncepter (Burrell & Morgan, 1979, s. 4). Den sociale verden er altså strukturløs og uden substans. Realismen anser i modsætning hertil den sociale verden som objektiv og struktureret (Burrell & Morgan, 1979, s. 4). Den sociale verden eksisterer altså komplet uafhængigt af individets opfattelse, og er grundlæggende fast og konkret.

Dette projekt er udarbejdet på baggrund af et realistisk ontologisk synspunkt, men samtidig erkendes det at delelementer fra nominalismen vil påvirke undersøgelsesprocessen. Grundlæggende anskues virkelighedens eksistensform som objektiv og uafhængig af individets fortolkning. Undersøgeren erkender dog at være begrænset af sin egen subjektive fortolkning, hvormed det ikke er muligt at foretage en videnskabelig undersøgelse ud fra en objektiv position. Undersøgerens subjektivitet påvirker både direkte og indirekte undersøgelsesobjekt og undersøgelses resultater, og som undersøger er det derfor af stor vigtighed at minimere påvirkningen fra subjektive fortolkninger.

I forbindelse med litteraturstudiet, erkendes det at resultaterne er påvirket af undersøgerens egen subjektivitet, såvel som subjektiviteten hos de oprindelige forfattere af den anvendte litteratur. I samme ombæring påvirker undersøgeren også resultaterne fra de eventuelle case studier, da undersøgerens subjektivitet former både tilgang og fortolkningen af resultaterne. Det er derfor undersøgerens opgave at minimere effekten af subjektivitet i forbindelse med disse processer ved at sikre et højt videnskabeligt niveau gennem den videnskabelige proces. Dette gøres gennem anvendelsen af anerkendte videnskabelige metoder og kilder.

4.2. Epistemologi

Epistemologien omhandler menneskets erkendelse. I epistemologien er menneskets opfattelse af egne begrænsninger, muligheder og videnskabelse centralt. Herunder hvorledes viden kan indsamles, og hvordan det er muligt at finde frem til en endegyldig sandhed (Burrell & Morgan, 1979). I denne forbindelse er selve opfattelsen af viden også essentiel. Viden kan både anskues som noget objektivt og universelt, og som noget subjektivt og unikt. Burrell og Morgan opdeler epistemologien i henholdsvis positivisme og anti-positivisme (Burrell & Morgan, 1979, s. 5). I positivismen forsøger undersøgeren at nå frem til lovmæssigheder og kausalitet gennem videnskabelig forskning, med henblik på at opstille generelle naturlove for den sociale verden (Burrell & Morgan, 1979, s. 5). Positivismen er baseret på naturvidenskabens tilgangsvinkel til forskning og videnskabelse. Anti-positivismen fokuserer på undersøgerens subjektive opfattelse af undersøgelsesobjektet, hvormed generelle naturlove og kausalitet ikke anses for værende relevant. Den sociale verden er her relativistisk og et resultat af samspillet mellem de engagerede aktører (Burrell & Morgan, 1979, s. 5). Undersøgeren skal altså være engageret i genstandsfeltet, for at kunne skabe viden herom. Anti-positivismen

forkaster den traditionelle rolle som observatør, og anser skabelsen af objektiv viden som umulig (Burrell & Morgan, 1979, s. 5).

I tråd med det realistiske ontologiske synspunkt, erkendes det at der findes objektive naturlove og lovmæssigheder. I kraft af undersøgerens egen iboende subjektivitet, anses det ligeledes for værende umuligt at finde disse objektive naturlove. Det er dermed en central opgave for undersøgeren at begrænse effekten af subjektivitet. Dette projekt er baseret på en positivistisk tilgang til epistemologi, hvor den videnskabelige proces tager udgangspunkt i en søgen efter kausalitet og lovmæssigheder. Dette gøres indledningsvist gennem et litteraturstudie, hvor emnerelevante kilder analyseres og sammenlignes, med henblik på at finde universelle udfordringer ved implementeringen af præstationsmåling i SMV'er. Samtidig forventes det ikke at det er muligt at finde og verificere universelle løsninger på disse universelle udfordringer, da de kvalitative analyser vil være præget af subjektivitet, hvormed der i stedet forsøges at approksimere potentielle løsninger gennem de videnskabelige undersøgelser.

4.3. Menneskets natur

Denne grundlæggende antagelse beskæftiger sig med forholdet mellem mennesket og dets omgivelser (Burrell & Morgan, 1979, s. 2). Burrell og Morgan argumenterer for at menneskets natur er et centralt emne i socialvidenskaben, da mennesket både er subjekt og objekt i den videnskabelige forskning (Burrell & Morgan, 1979, s. 2). Burrell og Morgan opdeler menneskets natur i to modstridende synspunkter: voluntarisme og determinisme. I voluntarismen opfattes mennesket som værende autonomt og frit. Mennesket har altså fri vilje og selvbestemmelse (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). I determinismen anses mennesket som et produkt af det miljø som omgiver mennesket. Dermed har mennesket ingen autonomi, og alle handlinger er et resultat af menneskets ophav (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Menneskets natur er helt centralt for socialvidenskaben, da den omhandler forholdet mellem individet og samfundet. Burrell og Morgan argumenterer for at sociale teorier enten skal placeres på en af de to ekstremer, eller erkende påvirkningen fra både miljø og autonomi som alternativ (Burrell & Morgan, 1979, s. 6).

Det erkendes at miljøet har en tydelig effekt på menneskets valg og handlinger, men mennesket anses grundlæggende som værende autonomt. Ingen beslutninger tages uafhængigt af det omgivende miljø, men det enkelte individ har frihed til at tage beslutninger der trods deres ophav. Det er nødvendigt at reflektere over effekten af henholdsvis autonomi og miljø i forbindelse med undersøgerens egne beslutninger, men også i analysen af den indsamlede empiri. For eksempel er litteraturstudiet baseret på artikler og casestudier, hvor metodevalg og fortolkning af resultater er foretaget af autonome individer påvirket af et ukendt miljø. Som undersøger skal der altså tages højde for effekten af såvel autonomi som miljøpåvirkning i forbindelse med hele undersøgelsesprocessen.

4.4. Metodologi

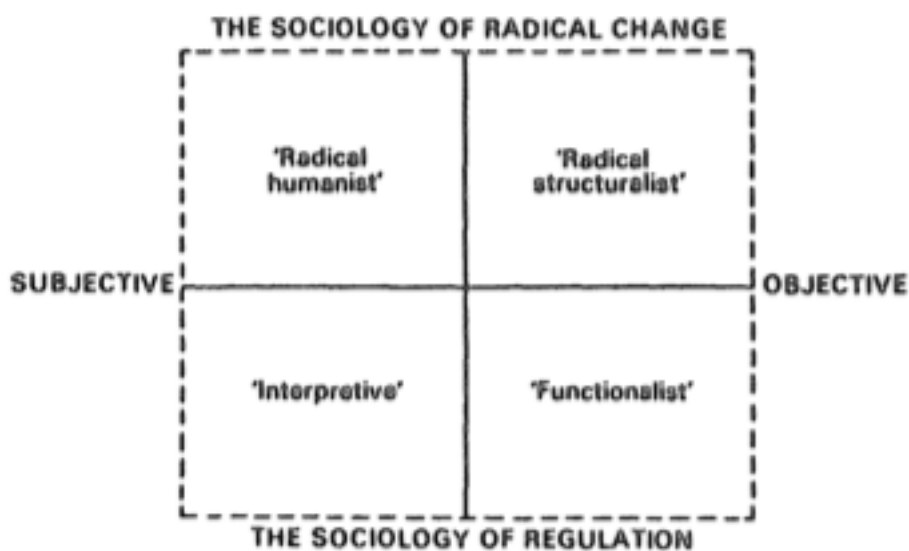
De forrige antagelser påvirker alle det metodologiske synspunkt, da forskellige tilgange til henholdsvis ontologi, epistemologi og menneskets natur vil forme den videnskabelige metodologi som undersøgeren anvender (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Burrell og Morgan opstiller henholdsvis den ideografiske og den nomotetiske tilgang til metodologi. I ideografien anses førstehåndundersøgelsen som den eneste reelle videnskabelige undersøgelsesmetode til at verificere hypoteser (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Undersøgeren skal i ideografien involveres i undersøgelsesfeltet, og interagere med undersøgelsesobjektet, for at opnå indsigt og forståelse. Ideografien anvendes eksempelvis i forbindelse med journalistik, biografier og dagbøger (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Ideografien fokuserer altså på subjektive fortolkninger af førstehåndundersøgelser. Den nomotetiske tilgang anvender systematiske metoder, der har til formål at teste hypoteser gennem den videnskabelige undersøgelsesproces (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Det primære fokus i nomotetismen er videnskabelige tests gennem kvantitative metoder, såsom spørgeskemaer.

Dette projekt tager udgangspunkt i den nomotetiske tilgang, da der primært anvendes systematiske metoder til indsamling af empiri. Undersøgelsesprocessen vil tage udgangspunkt i et litteraturstudie, hvor eksisterende kilder analyseres og fortolkes systematisk, med henblik på at finde generelle tendenser og regelmæssigheder.

4.5. Videnskabsteoretisk paradigme

Med udgangspunkt i Burrell og Morgan diskussion omkring orden og kaos, indeles tilgangen til socialteori i fire paradigmer, baseret på de grundlæggende antagelser. Burrell og Morgan anser opdelingen i henholdsvis orden og kaos som værende problematisk, da begreberne kan give anledning til en fejlagtig fortolkning af den bagvedliggende hensigt (Burrell & Morgan, 1979, s. 13). I stedet argumenterer Burrell og Morgan for at dele tilgangen til socialteori op i henholdsvis "regulering" og "radikal forandring" (Burrell & Morgan, 1979, s. 16). Regulerings-sociologien arbejder med at forklare samfundets underliggende sammenhængskraft, ud fra den tese at samfundet har tendens til at hænge sammen frem for at falde fra hinanden (Burrell & Morgan, 1979, s. 17). I regulerings-sociologien er der fokus på behovet for små reguleringer i samfundets natur. I modsætning hertil arbejder den radikale forandrings-sociologi med de strukturelle konflikter i samfundets natur (Burrell & Morgan, 1979, s. 17). Her anses mennesket som værende begrænset af samfundets strukturer, og den radikale forandrings-sociologi søger efter potentielle løsninger, som ofte er utopiske i deres natur (Burrell & Morgan, 1979, s. 17).

Figur 2 – Burrell og Morgans fire paradigmer



Figur 2 - (Burrell & Morgan, 1979, s. 22)

Sammensættes regulerings-sociologien og den radikale forandrings-sociologi med Burrell og Morgans objektive-subjektive dimension, opstår de fire paradigmer, som er hovedtemaet i litteraturen af Burrell og Morgan. Hvert af disse fire paradigmer repræsenterer et specifikt

verdenssyn, baseret på en række grundlæggende antagelser (Burrell & Morgan, 1979, s. 24). Burrell og Morgan erkender at der til stadighed vil være uenighed blandt forskere der opererer inden for det samme paradigme, men at disse forskere på et fundamentalt niveau har sammenlignelige tilgange til videnskabelig forskning (Burrell & Morgan, 1979, s. 23). Den ovenstående figur viser opdelingen af paradigmer i henholdsvis reguleringssociologien og den radikale forandringssociologi på det vertikale led, og subjektivitet og objektivitet på det horizontale led. De fire paradigmer i figuren er funktionalisme, interpretivisme, radikal humanisme og radikal strukturalisme.

Med en objektivistisk tilgang til reguleringssociologien findes funktionalismen i figurens nederste højre hjørne. Funktionalismen tager altså udgangspunkt i en regulativ tilgang til forandring ud fra et objektivt synspunkt (Burrell & Morgan, 1979, s. 25). Det funktionalistiske paradigme arbejder med praktiske løsninger på konkrete problemstillinger. Funktionalismen forsøger at forklare status quo og give rationelle forklaringer på samfundets natur, i modsætning til de øvrige paradigmer, som er mere fortolkende i deres anvendelse (Burrell & Morgan, 1979, s. 26). Funktionalismen er realistisk, positivistisk, deterministisk og nomotetisk i tilgangen til videnskabelig forskning (Burrell & Morgan, 1979, s. 26). Funktionalistiske teoretikere anser samfundet som en samling af konkrete empiriske artefakter og forhold, der kan identificeres og måles gennem nomotetisk forskning (Burrell & Morgan, 1979, s. 26). Set fra et økonomistyringsperspektiv, repræsenterer funktionalismen en tilgang til virksomhedsdrift, hvor virksomheden opnår sine mål gennem planlægning og kontrol.

Det interpretivistiske paradigme tager ligeledes udgangspunkt i reguleringssociologien, men ud fra et subjektivistisk standpunkt (Burrell & Morgan, 1979, s. 28). Interpretivismen har til formål at forstå samfundets natur på et implicit subjektivt niveau. I dette paradigme er undersøgeren en deltager frem for en observatør, og undersøgelsesprocessen er baseret på undersøgerens subjektive fortolkning (Burrell & Morgan, 1979, s. 28). Grundlæggende anses samfundet som en social proces, skabt af de deltagende individer (Burrell & Morgan, 1979, s. 28). Uden for individernes subjektive fortolkning findes blot en række intersubjektive grundlæggende antagelser som deltagerne deler indbyrdes. Interpretivismen er nominalistisk, anti-positivistisk, voluntaristisk og ideografisk i sin natur (Burrell & Morgan, 1979, s. 28). Interpretivismen stiller spørgsmålstegn ved organisationers grundlæggende eksistens, og fokuserer i

højere grad på organisationer som et intersubjektivtisk koncept, der har til formål at organisere individer i den sociale verden (Burrell & Morgan, 1979, s. 32). I interpretivismen er det individerne der har den værdifulde viden, og individernes fortolkning af organisationen giver den nødvendige indsigt i organisationsstrukturerne.

I det øverste venstre hjørne findes den radikale humanisme, der har en subjektivtisk tilgang til radikale forandringer. Den radikale humanisme har mange fællestræk med Interpretivismen, men er fokuseret på at transcendere samfundets begrænsninger og forandre samfundet radikalt (Burrell & Morgan, 1979, s. 32). I dette paradigme anses mennesket som værende begrænset i sin evne til at forstå samfundet på baggrund af de iboende ideologiske superstrukturer, der udgør en "falsk bevidsthed" (Burrell & Morgan, 1979, s. 32). Teoretikere inden for den radikale humanisme arbejder med at befri mennesket fra disse ideologiske superstrukturer, der har stoppet menneskets udvikling. Den radikale humanisme er nominalistisk, anti-positivistisk, voluntaristisk og ideografisk i sine grundlæggende antagelser (Burrell & Morgan, 1979, s. 32). Det er altså menneskets subjektivitet og bevidsthed som er centralt for dette paradigme, hvormed konflikten i den sociale verden ikke spiller en rolle. I dette paradigme er organisationen en historiefortælling, som skal analyseres og fortolkes, med henblik på at skabe forandring.

Den radikale strukturalisme har en objektivtisk tilgang til radikale forandringer i den sociale verden. Radikal strukturalisme er realistisk, positivistisk, deterministisk og nomotetisk i de grundlæggende antagelser, og minder i sit udgangspunkt om funktionalismen, men kan sammenlignes med den radikale humanisme i tilgangen til forandring (Burrell & Morgan, 1979, s. 32). Hvor den radikale humanisme fokuserer på menneskets bevidsthed, arbejder den radikale strukturalisme med de strukturelle forhold i den sociale verden (Burrell & Morgan, 1979, s. 34). I den radikale strukturalisme anses forandring som en del af samfundets natur, og formålet med forskningen er at forklare forandringens omstændigheder. Nogle teoretikere fokuserer eksempelvis på magtforhold, hvor andre arbejder med grundlæggende politiske eller økonomiske konflikter (Burrell & Morgan, 1979, s. 34). Den radikale strukturalisme ser den sociale verden som værende baseret på fundamentale konflikter der giver anledning til radikale forandringer, hvilket fører til menneskets befrielse fra de sociale strukturer (Burrell &

Morgan, 1979, s. 34). Paradigmet kan anses som et instrument til undertrykkelse og manipulation i organisationer.

Med afsæt i de grundlæggende antagelser fastsat i forrige afsnit, og en regulativ tilgang til den sociale verden, tager dette projekt udgangspunkt i det funktionalistiske paradigme. Selvom det erkendes at påvirkningen fra egen subjektivitet er uundgåelig, stræbes der til stadiheden efter at begrænse effekten heraf. Dette gøres gennem anvendelsen af systematiske teknikker og en søgen efter lovmæssigheder. Interpretivismen og den radikale humanisme er subjektivistiske, og søger begge efter subjektive fortolkning, hvilket står i direkte kontrast til det metodiske udgangspunkt for dette projekt. Samtidig er den radikale strukturalisme fokuseret på radikale forandringer, hvor formålet med dette projekt i højere grad er at finde rationelle forklaringer på status quo, og bidrage med reguleringsorienterede løsninger. Udgangspunktet for dette projekt er et studie i udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder, med afsæt i eksisterende empiri. Dette kontrasterer ligeledes med en subjektivistisk tilgang, hvor førstehåndsundersøgelser og subjektive fortolkninger er de primære undersøgelsesmetoder. Efter litteraturstudiet igangsættes en undersøgelsesproces, med det formål at finde konkrete løsninger på udvalgte problemstillinger. Herunder sammenlignes præstationsmålingssystemer, med henblik på at finde den mest optimale løsning for præstationsmåling i SMV'er. I denne proces søges det at reducere påvirkningen på undersøgelsesfeltet, med det formål at approksimere objektive rationelle forklaringer.

4.6. Middle-range teori

I artiklen "Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking" (1995) af Richard Laughlin, fremsætter Laughlin en kritik af Burrell og Morgans teorier. Laughlin anerkender Burrell og Morgans bidrag til den videnskabsteoretiske litteratur, men anser grundlæggende den bipolare dualisme i matricen over paradigmer som værende for unuanceret til praktisk anvendelse (Laughlin, 1995, s. 65). Som alternativ opstiller Richard Laughlin en tredimensionel model, med det formål at skabe et bredere udvalg af tilgange, mellem Burrell og Morgans ekstreme yderpoler (Laughlin, 1995, s. 66). Modellen er baseret på teori, metodologi og forandring som de tre dimensioner. Teoridimensionen afspejler undersøgerens verdenssyn og menneskelige erkendelse, hvilket modsvarer ontologi og epistemologi i Burrell og Morgans teori (Laughlin, 1995, s. 66). Metodologi beskæftiger sig

med undersøgerens rolle og formalitetsniveauet i undersøgelsesprocessen, hvilket kan sammenlignes med menneskets natur og metodologi ved Burrell og Morgan. Forandring omhandler, som navnet antyder, graden af forandring som forskeren har til formål at forstå, hvilket repræsenterer tilgangen til socialteori i litteraturen af Burrell og Morgan. Hver af disse dimensioner spænder over forskellige tilgange til videnskabelig forskning.

Teoridimensionen omhandler tilgangen til tidligere forskning og eksisterende empiri. På et højt niveau af teoridimensionen eksisterer der en omverden uden for observatørens subjektivitet, hvor det er muligt at generalisere ud fra tidligere forskning (Laughlin, 1995, s. 66). På et lavt niveau er verden en subjektiv projektion af individets sind, hvormed generalisering er umulig. Ved et højt niveau af metodologidimensionen anses observatøren som værende irrelevant, hvormed observatørens subjektivitet ingen rolle spiller (Laughlin, 1995, s. 67). Modsat forudsætter et lavt niveau at observatøren aktivt deltager i undersøgelsesfeltet, og er subjektiv i forbindelse med indsamlingen, behandlingen og fortolkningen af empiri. På et højt niveau af forandringsdimensionen ser undersøgeren på omverdenen som værende imperfekt og ufærdig, hvormed forandring er nødvendigt (Laughlin, 1995, s. 68). Et lavt niveau af forandring forudsætter at status quo bibeholdes.

Den tredimensionelle model adskiller sig fra matricen af Burrell og Morgan ved at have et bredt spænd mellem yderpolerne, hvilket Laughlin kalder "middle-range" (Laughlin, 1995, s. 65). Her anvendes eksisterende teorier i den videnskabelig forskning, men generaliserbarheden af tidligere forskning er ikke en selvfølge. Både objektiviteten og subjektiviteten har altså en rolle i middle-range teorien, og det er således her at størstedelen af videnskabelig forskning foregår.

I forbindelse med udarbejdelsen af dette projekt, illustrerer middle-range teorien undersøgerens tilgang til de grundlæggende antagelser bedre end Burrell og Morgan formåede. Som nævnt tidligere, erkendes det at effekten af undersøgerens subjektiviteten påvirker undersøgelsens resultater, selvom der eksisterer en objektiv virkelighed. I forbindelse med udarbejdelsen af projektet, anvendes eksisterende teori og empiri, men det forudsættes ikke at én enkelt kilde er generaliserbar. Der anvendes altså flere sammenlignelige kilder og casestudier, med henblik på at indsamle det nødvendige informationsgrundlag, for at kunne fremsætte

generaliserede hypoteser. Processen tager udgangspunkt i systematiske teknikker, der danner grundlag for indsamlingen af empiri. Videnskabsteoretisk kan projektet placeres et sted mellem yderpolerne inden for både teoridimensionen og metodologidimensionen, og på et lavt niveau i forhold til forandringsdimensionen.

5. Metode

I dette afsnit fremsættes de anvendte videnskabelige metoder i projektet. Projektets undersøgelsesproces tager udgangspunkt i et litteraturstudie, hvor emnerelevante artikler udvælges, præsenteres og analyseres.

5.1. Litteraturstudie

Litteraturstudiet i dette projekt bygger på en induktiv tilgang til kildematerialet, hvor der ikke allerede foreligger et forventet resultat. Desuden forventes det at undersøgeren ingen kontrol har med undersøgelsesfeltet, hvormed anvendelsen af systematiske procedurer skal være med til at sikre nøjagtighed, repeterbarhed og reproducerbarhed af undersøgelsens resultater. Litteraturstudiet tager grundlæggende udgangspunkt i et ønske om at indsamle og behandle eksisterende viden om præstationsmåling i SMV'er. Litteratursøgningsprocessen indledes med en søgning på relevante artikler og bøger gennem søgemaskinerne Google Scholar og Primo fra Aalborg Universitetsbibliotek, der begge samler litteratur fra en lang række forskningsdatabaser. Søgningen fokuserer på bestemte nøgleord inden for henholdsvis præstationsmåling og SMV'er, både på dansk og engelsk. De anvendte artikler er udvalgt på baggrund af emnerelevans, publicering i fagfællebedømte tidsskrifter, og brugen af videnskabelige kilder til validering af resultater og konklusioner. Robert K. Yin forklarer i bogen "Case Study Research: Design and Methods" at det er essentielt at undgå anvendelsen af idiosyncrasier i forbindelse med etableringen af nøgledefinitioner og -ord (Yin, 2013, s. 25). Det er altså vigtigt at de udvalgte nøgleord er baseret på alment accepterede definitioner, der sikrer muligheden for sammenlignelighed på tværs af kilder.

Yin beskriver litteraturstudiet som et middel til at opnå målet, frem for målet i sig selv (Yin, 2013, s. 9). Formålet med litteraturstudiet i dette projekt er at sikre et solidt informationsgrundlag til den videre undersøgelsesproces, gennem et eksplorativt studie af emnerelevante

kilder. Forståelsen af udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er bygger dermed på resultaterne af tidligere forskningsstudier. Dette har bidraget til at forbedre undersøgelsesprocessen, der relaterer sig til besvarelsen af den anden del af projektets problemformulering. Indledningsvist blev seks kilder udvalgt, hvorefter to yderligere kilder blev tilføjet, på baggrund af referencer i de indsamlede kilder. Efterfølgende blev halvdelen af kilderne sorteret fra, på baggrund af en vurdering af manglende relevans for projektet, samt et ønske om at begrænse litteraturstudiets omfang.

De udvalgte kilder fokuserer alle på udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er, men ud fra forskellige tilgange. To af kilderne er primært teoretiske i deres tilgang til emnet, hvor de to sidste benytter casestudier og interviews til at belyse emnet. Dette bidrager yderligere til at sikre validiteten af litteraturstudiets konklusioner. Fælles for de udvalgte kilder er at de alle opstiller en række udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er, hvormed det er muligt at sammenligne resultater på tværs af kilderne.

6. Litteraturstudie: Udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er

Dette afsnit har til formål at belyse de eksisterende udfordringer ved implementering og anvendelse af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Den primære metode i dette afsnit er et litteraturstudie. Litteraturstudiet tager udgangspunkt i en litteratursøgningsproces, der har frembragt i alt fire emnerrelevante artikler fra akademiske tidsskrifter. De udvalgte kilder repræsenterer hver især forskellige tilgange til emnet, og er derfor ikke alle direkte sammenlignelige. To af de udvalgte kilder beskæftiger sig blandt andet med casestudier og interviews, hvilket giver et andet perspektiv på emnet, på baggrund af anvendelsen af både kvalitativt og kvantitativt data. Det erkendes at udvælgelsesprocessen også har betydet et fravalg af andre emnerrelevante kilder, hvilket uundgåeligt vil påvirke resultaterne af litteraturstudiet. De udvalgte kilder anses dog for værende et solidt udgangspunkt for at undersøge udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er.

6.1. Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda

I artiklen "Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda", udgivet i International Journal of Management Reviews i 2005 af Patrizia Garengo, Stefano Biazzo og Umit S. Bititci, undersøges præstationsmåling i små- og mellemstore

produktionsvirksomheder, med henblik på at finde de begrænsende faktorer for brugen af præstationsmåling i denne type af virksomheder. Fællesnævneren for de virksomheder som artiklen beskæftiger sig med er, at de alle har stærke tekniske kapabiliteter inden for deres respektive felt, men stadig er i en tidlig fase af implementeringen af formaliserede ledelsessystemer, med henblik på at øge virksomhedernes konkurrencedygtighed på de komplekse markeder som virksomhederne opererer på (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005). Artiklen indledes med et omfattende litteraturstudie, der har til formål at præsentere tidligere forskningsresultater vedrørende præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Efterfølgende præsenteres de identificerede kritiske succesfaktorer ved anvendelsen af præstationsmåling i SMV'er.

De tre centrale elementer der adskiller SMV'er fra store virksomheder er ifølge Garengo et al. henholdsvis usikkerheden på markedet, omverdenens krav til innovation og muligheden for udvikling. Brugen af præstationsmålingssystemer i SMV'er skal altså bidrage til at kontrollere usikkerhed, innovere produkter og produktionsprocesser, og sikre kontinuerlig udvikling og vækst (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005). Garengo et al. argumenterer for, at implementeringen af et præstationsmålingssystem med ikke-finansielle delelementer kan spille en afgørende rolle for små- og mellemstore virksomheders evne til at navigere på komplekse markeder med stor omskiftelighed, og samtidig give anledning til en mere kvalitativ tilgang til vækst og procesforbedring (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 26). Dette foregår konkret gennem et større kvalitativt informationsgrundlag, skabt gennem brugen af præstationsmåling, der understøtter virksomhedsledelsens beslutningstagningsprocesser og strategiske kontrol (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 26) (Barnes, et al., 1998). For at kunne udvikle og tilpasse et præstationsmålingssystem, er det nødvendigt at fastsætte en grundlæggende strategi for virksomheden, og gennem implementeringen af systemet synliggøres gabet mellem de strategiske målsætninger og virksomhedens reelle præstation (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005).

Artiklen af Garengo et al. (2005) fandt at små- og mellemstore virksomheder enten undlod at anvende præstationsmåling, eller anvendte det forkert (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005). Præstationsmålingssystemerne blev ofte kun delvist implementeret, hvilket vil sige at dele af de enkelte systemer blev fravalgt, uden en grundlæggende forståelse for virkningen heraf.

SMV'er der anvendte præstationsmåling, fokuserede primært på operationelle og finansielle mål, hvilket resulterede i et mere begrænset informationsgrundlag (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 28). Studiet fandt desuden at ledelsen i SMV'er havde en mere uformel tilgang til anvendelsen af præstationsmåling, og ofte blev delelementer af præstationsmålingssystemer implementeret udelukkende med henblik på at løse specifikke og enkeltstående problemstillinger (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 29) (Barnes, et al., 1998). Selvom det finansielle ressourcegrundlag i SMV'er kan være en begrænsende faktor for såvel dataindsamling som analyse og rapportering, kan effekten heraf reduceres gennem anvendelsen af informationsteknologi (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, pp. 27, 29).

Med udgangspunkt i de ovennævnte udfordringer og begrænsninger, fandt Garengo et al. i alt ni forskellige kritiske succesfaktorer, i artiklen beskrevet som "dimensioner", der var essentielle for en succesfuld implementering af præstationsmåling i SMV'er (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 30). De kritiske succesfaktorer er henholdsvis *Strategy Alignment*, *Strategy Development*, *Focus on Stakeholders*, *Balance*, *Dynamic Adaptability*, *Process Orientation*, *Depth and Breadth*, *Casual Relationships* og *Clarity and Simplicity* (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, pp. 30-35).

Den kritiske succesfaktor kaldet *Strategy Alignment* dækker over argumentet for at et præstationsmålingssystem skal designes og implementeres i overensstemmelse med virksomhedens strategi, og at en mangelfuld tilpasning af præstationsmålingssystemet er en af de største udfordringer ved bruges af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 30). Garengo et al. argumenterer samtidig for at præstationsmåling ikke blot skal implementeres i henhold til virksomhedens strategi, men også skal give anledning til strategisk udvikling og kontinuerlig forbedring af interne processer (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 31). I artiklen kaldes dette for *Strategy Development*. Også *Focus on Stakeholders* beskrives som et vigtigt element, da præstationsmåling skal benyttes til at skabe bæredygtighed, hvilket kræver et øget fokus på alle involverede interessenter (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 31).

Artiklen af Garengo et al. tager afsæt i kritikken af de traditionelle præstationsmålingssystemer og det klassiske fokus på finansielle målsætninger, der i

litteraturen anses for at være mangelfuld og ubalanceret (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 32). Det anses altså for værende nødvendigt at fokusere på *Balance* som en kritisk succesfaktor. Samtidig argumenterer Garengo et al. for at et præstationsmålingssystem skal inkludere systemer til at analysere og vurdere selve opnåelsen af mål, med henblik på at sikre virksomhedens løbende og dynamiske tilpasningsevne. Dette kaldes *Dynamic Adaptability* (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 32). *Process Orientation*, eller procesorientering, dækker over vigtigheden af samordning mellem virksomhedens interne processer, hvor en forbedret processtyring øger muligheden for at integrere virksomhedens forskellige funktioner og dermed sikre strategisk ensretning i hele virksomheden (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 33). Garengo et al. anser også *Depth og Breadth* som værende kritisk for at opnå en succesfuld implementering af præstationsmåling, da præstationsmålingssystemet både skal være dybdegående i forhold til måling af specifikke og relevante måleenheder, men også være bredt nok til at kunne anvendes i alle virksomhedens afdelinger og funktioner (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 34).

Kausalitet, kaldet *Causal Relationships* i artiklen, er den ottende kritiske succesfaktor, og omhandler kausaliteten mellem resultater og de bagvedliggende faktorer. Et præstationsmålingssystem skal altså ikke blot måle resultater, men også kvantificere de bestemmende faktorer som har påvirket resultaterne. Garengo et al. identificerede slutteligt den kritiske succesfaktor *Clarity and Simplicity*. For at et præstationsmålingssystem skal kunne anvendes korrekt i en virksomhed, er det vigtigt at det er baseret på klare definitioner af målsætninger og at det samtidig ikke er for komplekst for virksomhedens medarbejdere (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 35).

6.2. Theory and practice in SME performance measurement systems

For at sikre validiteten af resultaterne fra litteraturstudiet, inddrages artiklen "Theory and practice in SME performance measurement systems" fra 2001 af Mel Hudson, Andi Smart og Mike Bourne. Artiklen sammenligner resultaterne fra semi-strukturerede interviews med ledere fra otte forskellige SMV'er, med resultatet fra et litteraturstudie i præstationsmålingsteori (Hudson, Smart, & Bourne, 2001). Grundlæggende adskiller denne artikel sig fra den

foregående ved specifikt at fokusere på selve implementeringsprocessen bag præstationsmåling.

Baseret på artiklens litteraturstudie, har Hudson et al. identificeret tre nøgleprincipper bag en succesfuld implementering af et præstationsmålingssystem: ledelsens støtte; alle medarbejdere deltager villigt; klare målsætninger og tidsbegrænset projektstyring (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1100). Derudover opstilles i alt syv såkaldte præstationsdimensioner, som artiklens forfattere argumenterer for at være essentielle karakteristika for præstationsmåling. Ifølge Hudson et al. skal præstationsmålingen tage udgangspunkt i virksomhedens strategi, og samtidig være klart defineret (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1101). Desuden skal alle målinger være relevante og lette at vedligeholde. Samtidig skal de være simple at forstå og anvende, og give anledning til hurtig og præcis feedback. Der skal være en sammenhæng mellem de overordnede strategiske målsætninger og de enkelte måleenheder, og præstationsmålingssystemet skal stimulere kontinuerlig forbedring internt i virksomheden (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1101).

Med afsæt i resultaterne fra litteraturstudiet, viste en analyse af artiklens interviews at der var tydelige gaps mellem de teoretiske præstationsdimensioner og anvendelsen af præstationsmåling i SMV'er i praksis. Præstationsmålingssystemerne tog ikke udgangspunkt i den overordnede strategi, og de anvendte målinger var ofte uklare, komplekse eller baseret på forældet data (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1109). Præstationsmålingerne fokuserede på historiske og ofte uddaterede målsætninger, og feedback var uformel og uspecifik (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1109). Samtidig var der ingen direkte kobling mellem strategi og de anvendte måleenheder, eller fokus på kontinuerlig forbedring. Studiet viste, at den eneste dimension der blev implementeret korrekt, var anvendelsen af simple, praktiske målsætninger (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1109).

Artiklen illustrerer med klarhed at der er tydelige udfordringer ved anvendelsen af præstationsmålingssystemer i SMV'er. Udfordringer som i følge artiklens forfattere udspringer af en praktisk implementering, der ikke følger de teoretisk fastsatte succeskriterier (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1112). Hudson et al. fandt i denne forbindelse to grundlæggende barrierer for en succesfuld implementering af præstationsmåling: henholdsvis begrænsede ressourcer,

og præstationsmålingssystemernes tendens til at fokusere på strategi ud fra et langsigtet perspektiv, hvilket strider mod den mere dynamiske anvendelse af strategi, som kendetegner SMV'er (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1112).

6.3. A new approach to performance measurement for small and medium enterprises

Artiklen "A new approach to performance measurement for small and medium enterprises" udgivet i 1998 af Barnes et al. er baseret på et casestudie foretaget af CSIRO Australia i samarbejde med 20 SMV'er. Casestudiet var statsfinansieret, og tog udgangspunkt i en implementeringsproces, hvor forskere i samarbejde med interne projektledere skulle implementere præstationsmåling i de enkelte SMV'er (Barnes, et al., 1998). Implementeringsprocessen blev påbegyndt med en evaluering af den tilgængelige dokumentation for planlægning og rapportering internt i virksomhederne, hvorefter en række interviews med repræsentanter fra alle ledelsesniveauer blev foretaget (Barnes, et al., 1998, s. 3-4). Efterfølgende blev der givet feedback fra forskerne, hvilket endte med en række konkrete anbefalinger vedrørende implementeringen og anvendelsen af præstationsmåling. Slutteligt blev enkelte anbefalinger udvalgt og implementeret gennem forbedringsprojekter.

Forskerne fandt i alt otte generelle temaer for forbedringsprojekter, med henblik på at forbedre præstationsmåling i SMV'er (Barnes, et al., 1998, s. 5-6). Indledningsvist fandt forskerne at alle de involverede virksomheder benyttede finansielle målinger i nogen grad, men mange brugte primært disse målinger til ekstern rapportering. Kun få virksomheder havde strukturerede præstationsmålingssystemer, og i disse virksomheder var strukturen primært baseret på simpel aggregering (Barnes, et al., 1998, s. 5). Langt størstedelen af SMV'erne manglede ligeledes formelle systemer for planlægnings- og beslutningstagningsprocesser. De enkelte virksomheder, som havde mere formaliserede systemer, fokuserede hverken på løbende præstationsevaluering eller langsigtede strategiske målsætninger (Barnes, et al., 1998, s. 5). I stedet blev der primært fokuseret på præstationsevaluering vedrørende specifikke og enkeltstående mål, som f.eks. opnåelsen af et bestemt resultat før en deadline.

I implementeringsfasen havde ledelsen ofte ikke den nødvendige forståelse og indsigt, hvilket resulterede i præstationsmålingssystemer der manglede både dybde og bredde (Barnes, et

al., 1998, s. 5). Dette betød at mængden af tilgængelige data var begrænset, og primært fokuseret på historiske behov og ekstern rapportering, hvilket reducerede ledelsens mulighed for at udføre deres arbejdsopgaver tilstrækkeligt. Ledelsen i de mellemstore virksomheder så et klart behov for formaliseret præstationsmåling, mens ledelsen i de mindste virksomheder ikke fandt dette nødvendigt. Implementeringen i de mellemstore virksomheder foregik ofte reaktivt og spontant, hvilket resulterede i manglende strategisk ensretning i præstationsmålingssystemerne (Barnes, et al., 1998, s. 5-6).

Der var grundlæggende stor variation i mængden af tilgængelige data blandt de involverede virksomheder. I langt de fleste tilfælde blev der ikke benyttet nogen form for eksterne data, hvilket f.eks. kan være data vedrørende konkurrenter, markedet eller leverandører (Barnes, et al., 1998, s. 6). Samtidig blev målinger ikke kvalitetskontrolleret for nøjagtighed, repeterbarhed eller reproducerbarhed, hvilket resulterede i en manglende indsigt i potentielle fejl og mangler ved præstationsmålingssystemet (Barnes, et al., 1998, s. 6). Mange af de involverede SMV'er manglede samtidig de nødvendige ressourcer for at kunne kontrollere, analysere og anvende den indsamlede data. Ofte blev data præsenteret i simple tabeller, og sammenligning og aggregering var forbeholdt finansielle målinger. Virksomhederne anvendte altså hverken statistiske analyser eller grafiske modeller til at skabe overblik over den indsamlede datamængde (Barnes, et al., 1998, s. 6).

Selve præstationsmålingssystemerne blev kun løbende forbedret i de virksomheder som allerede havde en form for kvalitetsstyring implementeret. De resterende virksomheder undlod altså at vurdere hvorvidt præstationsmålingen fungerede optimalt (Barnes, et al., 1998, s. 6).

Forskerne gav på baggrund af deres resultater i alt otte konkrete råd til forbedringsprojekter i forbindelse med implementeringen og anvendelsen af et præstationsmålingssystem i små- og mellemstore virksomheder.

1. Implementeringen af et struktureret præstationsmålingssystem vil give ledelsen en øget indsigt i deres virksomhed gennem et øget informationsgrundlag.

2. Formel planlægning giver virksomhedens ansatte en forståelse for virksomhedens eksistensgrundlag og mål. Samtidig forbedres medarbejdernes kapabiliteterne inden for målsætning og målopfyldelse i forhold til virksomhedens strategi.
3. Præstationsmåling skal dække alle virksomhedens informationsbehov, både vedrørende interne og eksterne data.
4. Identificér og implementér de nødvendige aspekter af præstationsmålingsystemet for at sikre udviklingen af strukturen bag præstationsmåling.
5. Implementér præstationsmåling og begynd dataindsamlingen efter punkt 1-4 er udført. Validér den indsamlede data.
6. Identificér og udvikl de nødvendige ressourcer for at kunne analysere den indsamlede datamængde.
7. Anvend relevante præsentationsværktøjer.
8. Implementér mekanismer til løbende forbedring af præstationsmålingsystemet.

(Barnes, et al., 1998, s. 5-6).

Artiklen af Barnes et al. vurderer ikke enkelte præstationsmålingssystemer, men fokuserer i stedet på en række universelle råd til implementering af et præstationsmålingsystem. De først tre råd fungerer helt basalt som anbefalinger på baggrund af de positive kvaliteter som kan opnås gennem implementeringen af et præstationsmålingssystem, hvor de sidste fem råd i højere grad fokuserer på selve implementeringsprocessen. Det ville i denne forbindelse være relevante at undersøge kompatibiliteten mellem disse universelle råd og specifikke præstationsmålingssystemer. Grundlæggende indeholder mange moderne præstationsmålingssystemer allerede flere af disse aspekter, hvormed værdien af rådene vil være begrænset. Artiklen er altså primært anvendelig på baggrund af casestudiet, som giver indsigt i udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder.

[6.4. Performance measurement system design: A literature review and research agenda](#)

Den sidste kilde i litteraturstudiet er artiklen "performance measurement system design: a literature review and research agenda" fra 1995 af Andy Neely, Mike Gregory og Ken Platts. Artiklen skelner mellem begreberne "performance measurement", der kan beskrives som

kvantificeringen af effektiviteten og efficiensen af en bestemt handling, "performance measure", der betegner en måleenhed der kan anvendes til formålet, og "performance measurement system", der er et system af måleenheder til kvantificering af effektivitet og efficiens af en række handlinger (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 80-81). Præstationsmålingssystemets formål er altså at skabe rammerne for kvantificeringsprocessen, ud fra en strategisk kontekst (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 83). Neely et al. beskriver desuden strategi som værende en plan for virksomheder, der udvikler sig i takt med at beslutninger tages og bestemte retninger følges (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 94). Realiseringen af strategiske målsætninger kræver dermed at ledelsen er konsistent, både i forhold til beslutningstagning og handling (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 94). Artiklens forfattere argumenterer videre for, at en strategi kun eksisterer, hvis det er muligt at identificere tydelige mønstre inden for virksomhedens beslutninger og handlinger (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 94). Et præstationsmålingssystem skal altså give anledning til konsistent og strategisk beslutningstagning, gennem kvantificeringen af effektiviteten og efficiensen af handlinger internt i virksomheden.

Neely et al. indsamlede data vedrørende præstationsmåling i SMV'er gennem en undersøgelse af små- og mellemstore produktionsvirksomheder i Storbritannien. Undersøgelsen viste at en af de største bekymringer for ledelsen ved implementeringen og brugen af præstationsmåling er de relaterede omkostninger. Bl.a. svarede en respondent: *"For small and medium sized companies often the best justification is 'feel', even when the numbers don't add up. Measurement is a luxury – success and failure is obvious"* (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 94).

Artiklen tager efterfølgende udgangspunkt i en undersøgelse af 150 virksomheder, foretaget af KPMG, omhandlende brugen af præstationsmåling. KPMG fandt at mange ledere var utilfredse med den information som blev indsamlet gennem præstationsmålingssystemer, da de ikke anså informationen som værende anvendelig i forhold til beslutningstagning ud fra deres valgte strategi (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 102). Undersøgelsen viste at de fleste virksomheder kun benyttede præstationsmåling baseret på finansielle standarder, og den anvendte information blev anset som værende omkostningstung og svær at analysere. 42% af respondenterne svarede at den tilgængelige information ofte ikke afdækkede kritiske problemstillinger i tilfredsstillende grad (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 103). Samtidig

udgjorde historisk finansiel information såsom omkostninger og profitabilitet størstedelen af den tilgængelige information (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 103).

Neely et al. fandt fem overordnede udfordringer ved brugen af traditionelle præstationsmålingssystemer. Den første udfordring er virksomhedernes fokus på finansiel information, såsom ROI, hvilket ansporer til kortsigtede strategiske beslutninger, da ledelsen kan optimere på finansielle måleenheder gennem negligering af virksomhedens langsigtede strategi (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). En anden udfordring er manglen på strategisk fokus ved udvælgelsen af måleenheder, hvormed faktorer som kvalitet, omstillingsparathed og fleksibilitet ikke indregnes i præstationsmålingssystemet (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). De traditionelle præstationsmålingssystemer giver anledning til lokaloptimering i produktionsprocessen, hvor maskiner og medarbejdere konstant skal holdes aktive. Ledelsen ansøres desuden til at forsøge at minimere variansen fra standarden, frem for kontinuerlig forbedring (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). Slutteligt giver de traditionelle præstationsmålingssystemer ikke den nødvendige information vedrørende kundebehov og konkurrenter (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106).

6.5. Analyse af resultater fra litteraturstudiet

De fire anvendte artikler giver alle indsigt i de eksisterende udfordringer ved implementeringen og anvendelsen af et præstationsmålingssystem. Siden samtlige artikler opstiller en række specifikke udfordringer, er det relevant at undersøge sammenligneligheden mellem artiklernes resultater. Til dette formål opstilles en tabel, der sammenligner udfordringer på tværs af artiklerne. En udfordring medtages kun i sammenligningen, hvis den er beskrevet i mere end én af de anvendte kilder. De udvalgte udfordringer er valgt på baggrund af videnskabelig evidens og konsensus i de anvendte kilder, hvormed det anerkendes at nedenstående tabel ikke er en udtømmende repræsentation af alle potentielle udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er.

Tabel 1 – Udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er.

Udfordringer	Garengo et al.	Hudson et al.	Barnes et al.	Neely et al.
Strategisk Relevans	X	X	X	X
Kontinuerlig Forbedring	X	X	X	X
Begrænset Information			X	X
Ressourceknaphed		X	X	X
Dybde og Bredde	X		X	
Kompleksitet	X	X		

Tabel 1 – Egen tilvirkning.

6.5.1. Strategisk relevans

En af de udfordringer, der blev nævnt i samtlige af de udvalgte artikler, er den manglende sammenhæng mellem virksomhedens overordnede strategi og præstationsmålingssystemet. Dette vidner om at der er bred konsensus om at dette er et af de vigtigste kritiske succesfaktorer for et præstationsmålingssystem. For at opnå en optimal præstationsmåling, skal der være en kobling mellem de enkelte måleenheder og virksomhedens overordnede strategi (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 30). Dette har til formål at sikre strategisk ensretning i hele virksomheden, da den enkelte medarbejder gennem opnåelsen af egne mål vil medvirke til at opnå virksomhedens overordnede målsætninger (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). Samtidig sikrer den strategiske relevans også det operationelle overblik over alle virksomhedens funktioner.

6.5.2. Kontinuerlig forbedring

Manglen på kontinuerlig forbedring gennem præstationsmålingssystemet blev ligeledes nævnt i alle artiklerne. Præstationsmålingssystemet skal altså inkludere delelementer og processer til at sikre løbende forbedring i virksomheden (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 31). Trods den brede konsensus, kan de enkelte artiklers tilgang til kontinuerlig forbedring tolkes forskelligt. Grundlæggende skal præstationsmålingssystemet give anledning til præstationsforbedring gennem anvendelsen af de rette måleenheder og løbende præstationsevaluering med feedback (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). Desuden skal mål være ambitiøse og realistiske, og ændres i takt med opnåelse. Det skal altså være muligt at analysere og vurdere medarbejdernes præstationer, og foretage de nødvendige ændringer, med henblik på at sikre kontinuerlig forbedring (Barnes, et al., 1998, s. 5). Udfordringen med manglen kontinuerlig

forbedring kan dog også anses som en kritik af at mange SMV'er implementerer et præstationsmålingssystem, og derefter undlader at rette op på fejl og mangler ved systemet. Virksomhederne undlader altså at analysere hvorvidt de får det optimale udbytte af præstationsmåling, og foretager dermed ikke de nødvendige ændringer (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1109). Det kan heraf udledes at det er en kritisk succesfaktor for et præstationsmålingssystem at inkludere delelementer til henholdsvis kontinuerlig forbedring af medarbejderpræstationer, såvel som løbende forbedring af selve præstationsmålingssystemet.

6.5.3. Begrænset information

Barnes et al. og Neely et al. fokuserede begge på udfordringen ved et begrænset informationsgrundlag. Casestudierne viste tydeligt at de adspurgte respondenter fandt den indsamlede datamængde utilstrækkelig til præstationsmåling. Helt grundlæggende vil værdien af analyser og rapporter udarbejdet på baggrund af et præstationsmålingssystem være begrænset af den information som er til rådighed (Barnes, et al., 1998, s. 5). Udvælgelsen af relevante måleenheder, indsamlingen af information og selve præsentationen af den tilgængelige information er alle begrænsende faktorer for informationsgrundlaget (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 103). Hvis en virksomhed anvender forkerte måleenheder, eller ikke formår at indsamle tilstrækkelig information, vil præstationsmålingssystemet ikke være anvendeligt for virksomhedens ledelse (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 106). Det er altså en kritisk succesfaktor at sikre det nødvendige informationsgrundlag for præstationsmålingssystemet.

6.5.4. Ressourceknaphed

Den eneste artikel som ikke direkte arbejdede med udfordringen ved ressourceknaphed, var artiklen af Garengo et al., hvor anvendelsen af informationsteknologi blev beskrevet som en mulig løsning på ressourceknaphed (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, pp. 27, 29). De resterende artikler beskæftigede sig alle med præstationsmåling på baggrund af knappe ressource, hvilket særligt gør sig gældende for SMV'er, der ofte ikke har adgang til de nødvendige værktøjer og medarbejdere til at varetage funktioner relateret til præstationsmåling (Barnes, et al., 1998, s. 6). Implementeringen og anvendelsen af et præstationsmålingssystem er omkostningstungt, hvilket fremgår tydeligt i casestudierne af Barnes et al. og Neely et al. Selve implementeringsprocessen kræver ressourcer i form af medarbejdertimer og ofte også eksterne

konsulenter. Efterfølgende er processen med indsamlingen af data og løbende evalueringer også omkostningstungt, og mange SMV'er formår på baggrund af ressourceknaphed aldrig at udnytte præstationsmålingssystemet optimalt (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 103). Det er i denne forbindelse en kritisk succesfaktor for præstationsmålingssystemer at være udviklet med henblik på ressourceknapheden i SMV'er.

6.5.5 Dybde og bredde

Både Garengo et al. og Barnes et al. anså præstationsmålingssystemets manglende dybde og bredde som en udfordring for SMV'er. Det blev gjort klart at præstationsmålingssystemet både skal favne alle virksomhedens funktioner, og samtidig sikre en fyldestgørende specialisering af måling ved de enkelte funktioner (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 34). Selvom SMV'er ofte er mindre organisatorisk komplekse sammenlignet med større virksomheder, vil der ofte være en bred vifte af medarbejderfunktioner, der alle skal implementeres i præstationsmålingssystemet (Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin;, 2001, s. 4). Samtidig vil de enkelte funktioner ofte være specialiserede i en grad hvor præstationsmåling og måleenheder skal differentieres og tilpasses markant (Barnes, et al., 1998, s. 5). Eksempelvis vil et præstationsmålingssystem, som udelukkende arbejder med finansielle målinger, ikke være tilstrækkeligt til at måle præstationer i en forsknings- og udviklingsafdeling, hvormed systemet ikke lever op til kravet om dybde og bredde (Neely, Gregory, & Platts, 1995, s. 103). Dybde og bredde er dermed også en kritisk succesfaktor for implementeringen og anvendelsen af et præstationsmålingssystem i SMV'er.

6.5.6 Komplexitet

Tilgangen til kompleksitet var ikke ens i artiklerne af henholdsvis Garengo et al. og Hudson et al. Begge artikler illustrerede dog vigtigheden af at præstationsmålingssystemet skal være simpelt og overskueligt at anvende for virksomhedens ansatte. Dette er nødvendigt for at sikre at præstationsmålingssystemet anvendes korrekt. Det er ofte en udfordring for ledelsen af kommunikere strategiske målsætninger og forventninger ud til virksomhedens ansatte, og et øget fokus på at inddrage medarbejderne i udformningen af præstationsmålingssystemet skal derfor tage højde for denne udfordring, ved at fokusere på simplicitet (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 35). De enkelte måleenheder og målsætninger skal være tydeligt anført i

præstationsmålingssystemet, og virksomhedens medarbejdere skal have en forståelse for hvorledes målsætningerne opnås. Samtidig skal der være en klar sammenhæng mellem virksomhedens overordnede målsætninger og de enkelte medarbejders funktioner (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1109). Udfordringen med kompleksitet betyder at simplicitet er den sidste kritiske succesfaktor for et præstationsmålingssystem.

7. Delkonklusion 1

På baggrund af litteraturstudiet kan det konkluderes at der findes i alt seks grundlæggende udfordringer ved anvendelsen af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Udfordringerne er henholdsvis manglende strategisk relevans, ingen eller begrænset mulighed for kontinuerlig forbedring, begrænset information, ressourceknaphed, manglende dybde og bredde, og kompleksitet. Af denne grund er det derfor vigtigt at små- og mellemstore virksomheder udvælger og tilpasser eventuelle præstationsmålingssystemer, med henblik på at sikre de nødvendige kritiske succesfaktorer, for at undgå ovenstående udfordringer.

8. Afgrænsning af problemfelt

Med udgangspunkt i de udfordringer, som blev belyst i det forrige afsnit, er det relevant at undersøge om der findes et præstationsmålingssystem, der kan løse alle disse udfordringer. Dette afsnit har til formål at skabe overblik over de relevante præstationsmålingssystemer, hvorefter der foretages en afgrænsning af projektets problemfelt gennem udvælgelsen af et enkelt præstationsmålingssystem til videre analyse.

8.1. Sammenligning af præstationsmålingssystemer

På baggrund af udfordringen med manglende dybde og bredde i præstationsmålingssystemet, er det irrelevant at inddrage de traditionelle præstationsmålingssystemer, da disse udelukkende er baseret på finansielle mål. Dette underbygges yderligere af Garengo et al., som beskriver de traditionelle præstationsmålingssystemer som utilstrækkelige for moderne virksomheder (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 36).

I artiklen af Garengo et al. sammenlignes otte præstationsmålingssystemer, ud fra artiklens ni dimensioner. Garengo et al. tilføjer i denne forbindelse tre nye dimensioner: vertikal integration, horisontal integration og balance (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 36). De otte præstationsmålingssystemer består henholdsvis af seks af de mest populære generiske præstationsmålingssystemer, og to præstationsmålingssystemer udviklet specifikt til SMV'er. De analyserede præstationsmålingssystemer er *Performance Measurement Matrix*, *Performance Pyramid System*, *Results and Determinants Framework*, *Balanced Scorecard*, *Integrated Performance Measurement System*, *Performance Prism*, *Organizational Performance Measurement* og *Integrated Performance Measurement for Small Firms*.

Garengo et al. formår at skabe et solidt videnskabeligt fundament for valget af dimensioner, og udvælger præstationsmålingssystemer baseret på veldokumenterede kriterier. I artiklen konkluderes det at ingen af de udvalgte præstationsmålingssystemer levede op til kravene ved alle tolv dimensioner (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 37).

I artiklen af Hudson et al. sammenlignes ti forskellige præstationsmålingssystemer ud fra 22 evalueringskriterier i tre kategorier (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1103). De udvalgte præstationsmålingssystemer er *Balanced Scorecard*, *Performance Pyramid*, *Results and Determinants Matrix*, *Integrated Dynamic Performance Measurement Systems*, *Integrated Performance Measurement Framework*, *Integrated Performance Measurement Systems*, *Cambridge Performance Measurement Process*, *Integrated Measurement Model*, *Consistent Performance Measurement Systems* og *Integrated Performance Measurement for Small Firms*.

Evalueringskriterierne er baseret på sammenlagt syv præstationsdimensioner, ni krav til implementeringsprocessen, samt seks måledimensioner. Præstationsdimensioner er tilsvarende med dimensionerne præsenteret i litteraturstudiet. De ni krav er henholdsvis evnen til at kunne evaluere det eksisterende præstationsmålingssystem, identificering af strategiske målsætninger, udvikling af præstationsmålingsenheder, tilføjelse af en vedligeholdelsesstruktur, involvering af nøglepersoner, support fra topledelsen, medarbejdernes fulde støtte, klare og eksplicite målsætninger og faste tidsrammer (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1103). De seks måledimensioner er kvalitet, fleksibilitet, tid, finansiering, kundetilfredshed og HR. Ifølge undersøgelsen er Cambridge Performance Measurement Process det eneste

præstationsmålingssystem som lever op til alle evalueringskriterierne (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1103). Hudson et al. har udvalgt evalueringskriterierne på baggrund af et litteraturstudie, og kan dermed underbygge deres valg af dimensioner med videnskabelige kilder. Der foreligger ingen argumentation for valget af præstationsmålingssystemer.

De to artikler af Garengo et al. og Hudson et al. har fem præstationsmålingssystemer til fælles, og arbejder dermed sammenlagt med i alt 13 forskellige præstationsmålingssystemer. De fem præstationsmålingssystemer som de to artikler har til fælles er *Performance Pyramid*, *Balanced Scorecard*, *Results and Determinants Framework*, *Integrated Performance Measurement System* og *Integrated Performance Measurement for Small Firms*. Disse præstationsmålingssystemer anvender alle både finansielle og non-finansielle mål. Desuden sætter de ikke krav der gør dem uegnede for SMV'er, såsom virksomhedsstørrelse eller omsætning. Problemfeltet afgrænses indledningsvist til at fokusere på de fem udvalgte præstationsmålingssystemer, da der er videnskabelig konsensus for at disse er anvendelige i SMV'er, på trods af eventuelle udfordringer.

8.1.1. Performance Pyramid

Dette præstationsmålingssystem er opbygget som en pyramide i fire niveauer, der forbinder virksomhedens overordnede strategiske vision på øverste niveau, med præstationsmåling i resten af virksomheden (Cross & Lynch, 1995). Det sekundære niveau omhandler virksomhedens strategiske forretningsenheder, og måler virksomhedens kritiske succesfaktorer baseret på markedsrelaterede og finansielle måleenheder. På det tredje niveau forbindes de kritiske succesfaktorer med måleenheder såsom kundetilfredshed, fleksibilitet og produktivitet, med henblik på at opnå de fastsatte målsætninger (Cross & Lynch, 1995). På fjerde og sidste niveau benyttes indikatorer som kvalitet, levering, tid og spild til at monitorere måleenhederne på det tredje niveau.

8.1.2. Balanced Scorecard

Balanced Scorecard er opbygget omkring fire perspektiver: det finansielle perspektiv, kundeperspektivet, procesperspektivet og lærings- og vækstperspektivet (Kaplan & Norton, 2008). Hvert af disse fire perspektiver indeholder en række målsætninger og KPI'er, som integreres

i et strategikort. Balanced Scorecard forbinder virksomhedens overordnede strategiske mission, vision og mål med KSF'er og KPI'er i hvert af de fire perspektiver, med henblik på at sikre strategisk ensretning i virksomheden (Kaplan & Norton, 2008).

8.1.3. Results and Determinants Framework

Dette system fokuserer på seks dimensioner inden for præstationsmåling, hvoraf to er resultatorienterede og fire er såkaldte determinanter, eller bestemmende faktorer (Brignall, Fitzgerald, Johnston, Silvestro, & Voss, 1991). De to resultatorienterede dimensioner er konkurrencedygtighed og finansiel præstation, og de fire bestemmende faktorer er kvalitet, fleksibilitet, ressourceanvendelse og innovation. Systemet er udelukkende udarbejdet til servicevirksomheder, der yderligere inddeles i følgende kategorier: professionelle services, serviceforretninger og masseservice (Brignall, Fitzgerald, Johnston, Silvestro, & Voss, 1991). Results and Determinants Framework fokuserer på at skabe sammenhæng mellem strategi, præstationsmåling og konkurrencedygtighed, med afsæt i udvælgelsen af relevante måleenheder.

8.1.4. Integrated Performance Measurement System

Præstationsmålingssystemet udviklet af Bititci et al. har til formål at effektivisere præstationsstyringsprocessen (Bititci, Carrie, & McDervitt, 1997). Dette gøres på baggrund af henholdsvis integrering og implementering som systemets to primære processer. Integrering fokuserer på at præstationsmålingssystemet skal fremme integrering og samordning af virksomhedens forretningsenheder og funktioner. Implementering omhandler selve implementeringen af målsætninger og procedurer i virksomhedens afdelinger, med afsæt i Corporate, Business Units, Business Processes og Activities som de fire niveauer for implementering af en række nøgelfaktorer (Bititci, Carrie, & McDervitt, 1997).

8.1.5. Integrated Performance Measurement for Small Firms

Laitinen har skabt en hybrid model, som forbinder traditionel præstationsmåling med Activity Based Costing i en kausalitetskæde (Laitinen, 1996). Systemet er opbygget omkring syv dimensioner, hvoraf to er eksterne og fire er interne. Som Results and Determinants Framework består de eksterne dimensioner af finansiel præstation og konkurrencedygtighed, og de interne dimensioner er henholdsvis omkostninger, produktionsfaktorer, aktiviteter og

”produkter og omsætning” (Laitinen, 1996). De eksterne dimensioner bidrager med information vedrørende virksomhedens markedsposition og de interne dimensioner giver et indblik i produktionsprocessen (Laitinen, 1996). Præstationsmålingssystemet er udviklet specifikt til SMV’er, og det vurderes at det primært kan anvendes i produktionsvirksomheder på baggrund af de interne dimensioner.

8.2. Udvælgelse af præstationsmålingssystem

Ved en sammenligning af resultaterne præsenteret i artiklerne af henholdsvis Garengo et al. (2005) og Hudson et al. (2001), er det muligt at undersøge hvorvidt de fem udvalgte præstationsmålingssystemer kan løse de seks udfordringer. De to artikler tager hver især udgangspunkt i flere præstationsmålingssystemer som allerede er blevet frasorteret i forbindelse med denne undersøgelse. Samtidig er artiklerne udarbejdet på baggrund af en lang række udfordringer som ikke er relevante for den videre undersøgelse i dette projekt. Derfor er de irrelevante præstationsmålingssystemer og udfordringer blevet fjernet i forbindelse med sammenligningen af resultaterne.

I de resulterende tabeller er de udvalgte præstationsmålingssystemer repræsenteret af følgende forkortelser: PP (Performance Pyramid). BSC (Balanced Scorecard). R&D (Results and Determinants Framework). IPMS (Integrated Performance Measurement System). IPMSF (Integrated Performance Measurement for Small Firms).

Tabel 2 – Sammenligning af præstationsmålingssystemer i Garengo et al. (2005)

	PP	BSC	R&D	IPMS	IPMSF
Strategisk Relevans	X	X	X		
Kontinuerlig Forbedring	X	X	X		
Begrænset Information	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Ressourceknaphed	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Dybde & Bredde	X	X	X	X	
Kompleksitet					

Tabel 2 - Egen tilvirkning med inspiration fra Garengo, Biazzo & Bititci, 2005, s. 37

Som ovenstående tabel illustrerer, inddrager artiklen hverken begrænset information eller ressourceknaphed i sammenligningen af præstationsmålingssystemer. I samme ombæring viser tabellen at ingen af de udvalgte præstationsmålingssystemer besidder de nødvendige

kritiske succesfaktorer til at løse udfordringen ved kompleksitet (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 37).

Både Integrated Performance Measurement System og Integrated Performance Measurement for Small Firms har ifølge artiklen væsentlige mangler, der gør dem uegnede til anvendelse i SMV'er. *Performance Pyramid*, *Balanced Scorecard* og *Results & Determinants Framework* besidder de kritiske succesfaktorer til at løse udfordringerne ved henholdsvis strategisk relevans, kontinuerlig forbedring og dybde & bredde. Dette betyder grundlæggende at disse præstationsmålingssystemer er de mest egnede til implementering i små- og mellemstore virksomheder, i henhold til de seks udfordringer.

Tabel 3 – Sammenligning af præstationsmålingssystemer i Hudson et al. (2001)

	PP	BSC	R&D	IPMS	IPMSF
Strategisk Relevans		X	X	X	
Kontinuerlig Forbedring		X	X	X	X
Begrænset Information	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Ressourceknaphed	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Dybde & Bredde	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Kompleksitet	(X)	X	(X)	X	(X)

Tabel 3 - Egen tilvirkning med inspiration fra Hudson, Smart & Bourne, 2001, s. 1103

Tabel 3 viser at artiklen af Hudson et al. ikke arbejder med udfordringerne ved henholdsvis begrænset information, ressourceknaphed og dybde & bredde. Ifølge artiklen besidder *Performance Pyramid* ikke de kritiske succesfaktorer til at løse udfordringerne ved manglende strategisk relevans og manglende kontinuerlig forbedring (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1103). Desuden løser *Performance Pyramid* kun udfordringen ved kompleksitet i et begrænset omfang. *Integrated Performance Measurement for Small Firms* løser ikke udfordringen ved manglende strategisk relevans, og formår ligesom *Performance Pyramid* kun at løse udfordringen ved kompleksitet delvist. *Balanced Scorecard*, *Results & Determinants Framework* og *Integrated Performance Measurement System* er ifølge artiklen sammenlignelige, og løser alle de udvalgte udfordringer. Dog løser *Results & Determinants Framework* kun udfordringen ved kompleksitet i et begrænset omfang.

De to artikler er altså grundlæggende uenige i hvorvidt de udvalgte præstationsmålingssystemer løser udfordringen ved kompleksitet. I samme ombæring er der uenighed i forhold til *Performance Pyramid*, hvor Garengo et al. finder at præstationsmålingssystemer løser udfordringerne ved både strategiske relevans og kontinuerlig forbedring, modsat Hudson et al. (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005) (Hudson, Smart, & Bourne, 2001). Det modsatte gør sig gældende for Integrated Performance Measurement System. Disse forskelle kan være et resultat af forskellige formuleringer eller definitioner. Hverken Garengo et al. eller Hudson et al. anvender de samme termer som fremsættes i de ovenstående tabeller. Eksempelvis er begrebet "kontinuerlig forbedring" formuleret som "strategy improvement" i Garengo et al., og som "stimulate continuous improvement" i Hudson et al. (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 37) (Hudson, Smart, & Bourne, 2001, s. 1103). Det erkendes altså at de anvendte termer kan påvirke resultatet af sammenligningen.

Med afsæt i ovenstående sammenligning, er det muligt at udvælge et præstationsmålingssystem til videre undersøgelse. I første omgang fravælges både *Results and Determinants Framework* og *Integrated Performance Measurement for Small Firms*, da disse udelukkende henvender sig til henholdsvis servicevirksomheder og produktionsvirksomheder. Projektet fokuserer ikke specifikt på én bestemt virksomhedstype, hvormed disse præstationsmålingssystemer er for begrænsede i deres anvendelse. Dette efterlader *Performance Pyramid*, *Balanced Scorecard* og *Integrated Performance Measurement System* som mulige kandidater til videre undersøgelse. Det vurderes at det er muligt at udarbejde et validt videnskabeligt studie til besvarelsen af projektets problemformulering på baggrund af hvert af disse præstationsmålingssystemer, hvormed til- og fravalg ikke kan henføres til videnskabeligt begrundede årsager.

Sammenligningen af præstationsmålingssystemer på tværs af de to tabeller, viser at der er konsensus om at *Balanced Scorecard* er mest velegnet til at løse udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Ifølge Garengo et al. har *Integrated Performance Measurement System* mangler i forhold til strategisk relevans, kontinuerlig forbedring og kompleksitet (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005, p. 37). Artiklen af Hudson et al. viser at *Performance Pyramid* ikke kan løse udfordringerne ved manglende strategisk relevans og manglende kontinuerlig forbedring. Begge artikler anser *Results & Determinants Framework*

som værende egnet til præstationsmåling i SMV'er, men ifølge Hudson et al. løses udfordringen ved kompleksitet kun delvist. Dette projekt afgrænses dermed til at fokusere på Balanced Scorecard i forbindelse med den videre besvarelse af problemformuleringen.

Valget af Balanced Scorecard understøttes yderligere af statistiske undersøgelser, der viser udbredelsen af præstationsmålingssystemet i erhvervslivet. Performance Pyramid og Integrated Performance Measurement System er begge relativt udforskede i præstationsmålingslitteraturen, og det har ikke været muligt at finde studier der undersøger udbredelsen og anvendelsen af disse præstationsmålingssystemer i praksis. En rapport udarbejdet af 2GC Active Management i 2017, viste at 74% af de adspurgte virksomheder anvendte Balanced Scorecard i forbindelse med ledelsesfunktioner (2GC Active Management, 2017). Rapporten blev udarbejdet på baggrund af en spørgeskemaundersøgelse med respondenter fra 42 lande, hvoraf 48% af respondenterne havde en lederstilling. 61% af de involverede virksomheder havde færre end 500 medarbejdere (2GC Active Management, 2017). Undersøgelsen giver et klart billede af at Balanced Scorecard anvendes i et bredt udsnit af virksomheder, men viser ikke hvor mange af disse virksomheder der havde færre end 250 ansatte, hvilket er et krav for at kunne klassificere en virksomhed som en SMV. 2GC Active Management anvender ikke en konkret definition af Balanced Scorecard i forbindelse med deres studie, hvilket begrænser sammenligneligheden på tværs af de adspurgte virksomheder. Dette betyder grundlæggende at studiet ikke giver et klart billede af hvorvidt samtlige af de adspurgte virksomheder anvender et reelt Balanced Scorecard, eller blot bruger navnet i forbindelse med deres egen tilgang til præstationsmåling.

En spørgeskemaundersøgelse fra 2001, foretaget af Darrell Rigby, viste at 43,9% af respondenterne anvendte Balanced Scorecard i deres virksomhed (Rigby, 2001). Spørgeskemaet blev distribueret ud til mere end 10.000 amerikanske topledere, og svarraten lå i tidligere år mellem 1,8%-2,3%. I 2008 udgav Niels Sandalgaard og Per Nikolaj Bukh et studie om danske virksomheders budgetpraksis, hvor en spørgeskemaundersøgelse blev distribueret ud til cirka halvdelen af alle danske virksomheder med mere end 200 ansatte (Sandalgaard & Bukh, 2009). På baggrund af en svarrate på 40%, viste undersøgelsen at næsten 40% af respondenterne anvendte Balanced Scorecard eller et lignende system. Det har ikke været muligt at finde undersøgelser, der specifikt fokuserer på anvendelsen af Balanced Scorecard i små og

mellemstore virksomheder (Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin, 2001, s. 2). På baggrund af den store udbredelse af Balanced Scorecard i virksomheder med færre end 500 ansatte, er det dog stadig relevant at undersøge udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er, med afsæt i Balanced Scorecard.

9. Balanced Scorecard

Dette afsnit har til formål at beskrive og forklare de grundlæggende teoretiske elementer i Balanced Scorecard. Afsnittet tager udgangspunkt i bogen "The Execution Premium – Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage" fra 2008 af Robert S. Kaplan og David P. Norton (Kaplan & Norton, 2008).

Efterfølgende inddrages ydermere en række kritikpunkter af Balanced Scorecard, fremsat af henholdsvis Emad A. Awadallah og Amir Allam i artiklen "A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool" fra 2015, og Hanne Nørreklit i "The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions" (Awadallah & Allam, 2015) (Nørreklit, 2000). Dette har til formål at give en indsigt i de øvrige potentielle problematikker der kan opstå i forbindelse med anvendelsen af Balanced Scorecard, hvormed det er muligt også at tage højde for disse ved udformningen af det modificerede Balanced Scorecard.

Kaplan og Norton præsenterede Balanced Scorecard for første gang i 1992, hvor det blev beskrevet som et balanceret præstationsmålingssystem med fokus på både finansielle og ikke-finansielle mål. Siden introduktionen har Kaplan og Norton udviklet og forbedret Balanced Scorecard, hvormed det i sin nuværende form i højere grad bør klassificeres som et komplet strategisk ledelsessystem for virksomheder. Centralt i Balanced Scorecard er de fire perspektiver: det finansielle perspektiv, kundeperspektivet, procesperspektivet og lærings- og vækstperspektivet (Kaplan & Norton, 2008). Disse perspektiver anvendes til at operationalisere virksomhedens strategi gennem kausale sammenhænge.

Balanced Scorecard er opbygget omkring fem generelle ledelsesprincipper.

1. Mobilisering af forandring gennem ledelse

2. Operationalisering af strategien
3. Sikring af strategisk ensretning i organisationen
4. Motivering af medarbejdere til at tage medansvar for strategi
5. Strategien gøres til en kontinuerlig proces

(Kaplan & Norton, 2008)

Kaplan og Norton implementerede og visualiserede ledelsesprincipperne, og tanken om at strategien skal oversættes til målsætninger for virksomhedens medarbejdere, gennem strategikortet. Gennem tiden har Kaplan og Norton udviklet og ekspanderet på hvert af de fem ledelsesprincipper. I "The Execution Premium" har Kaplan og Norton valgt særligt at fokusere på at dokumentere resultaterne fra deres arbejde med det femte ledelsesprincip, men forfatterne beskriver i bogen at de i stedet endte ud med et selvstændigt og formfuldendt ledelsessystem, der forbinder strategi med drift (Kaplan & Norton, 2008). Ledelsessystemet tager afsæt i helheden af Kaplan og Nortons tidligere litteratur om Balanced Scorecard, og repræsenterer den endelige version af ledelsessystemet, som virksomheder kan efterstræbe at opnå.

Processen bag operationaliseringen af virksomhedens strategi tager udgangspunkt i seks faser. De seks faser er forbundet gennem et feedback-loop, som er visuelt illustreret i figur 3.

1. Strategiudvikling
2. Strategiplanlægning
3. Ensretning af strategi
4. Driftsplanlægning
5. Overvågning af drift
6. Forbedring og tilpasning

(Kaplan & Norton, 2008, s. 8-9)

I processens første fase udvikles virksomhedens strategi ved brug af strategiværktøjer. I den anden fase planlægges strategien gennem strategikortet og scorecards (Kaplan & Norton, 2008, s. 8). Efterfølgende skal ledelsen i den tredje fase ensrette implementeringen af strategien i hele virksomheden ved at kaskadere strategikort og scorecards ud til alle afdelinger og

enheder. I den fjerde fase planlægges virksomhedens drift gennem anvendelsen af f.eks. processtyring, rullende forecasts eller visuelle værktøjer (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). Efter iværksættelsen af de planlagte initiativer, overvåges processen løbende, hvormed det er muligt at tage ved lære af problemer, barrierer og udfordringer. I den sjette og sidste fase anvender ledelsen både internt og eksternt data til at teste, forbedre og tilpasse strategien, hvormed processen startes forfra (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). De følgende underafsnit har til formål at beskrive og forklare de seks faser i dybden.

Figur 3 – The management system: Linking strategy to operations



Figur 3 - The management system: Linking strategy to operations (Kaplan & Norton, 2008, s. 8)

9.1. Fase 1: Strategiudvikling

Processen bag implementeringen af Balanced Scorecard tager udgangspunkt i udviklingen og formuleringen af virksomhedens strategi. Her skal ledelsen besvare centrale spørgsmål om virksomheden, herunder virksomhedens mission, værdier og vision (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). Den såkaldte missionserklæring omhandler grundlæggende virksomhedens eksistensberettigelse. Virksomhedens ledelse skal formulere formålet med virksomhedens drift, og det

værditilbud som kunderne tilbydes. Missionserklæringen skal sikre forståelse og ensretning, således at alle medarbejdere forstår det overordnede formål med deres arbejde.

Værdierklæringen er en beskrivelse af virksomhedens centrale værdisæt, som definerer virksomhedens adfærd og handlinger. Visionserklæring har til formål at beskrive virksomhedens langsigtede mål og ambitioner. Visionserklæringen udgør dermed også en ambitiøs målsætning for virksomhedens ansatte, som skal inspirere til kontinuerlig forbedring.

Virksomhedens ledelse skal efterfølgende iværksætte en analyse af de interne og eksterne faktorer, som kan påvirke realiseringen af virksomhedens strategi. I forbindelse med den internt fokuserede analyse, tages der udgangspunkt i nøgleprocesser inden for områder såsom drift, innovation og teknologi (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). De eksterne faktorer findes gennem en PESTEL-analyse, hvorefter resultaterne fra de to undersøgelser sammenfattes i en SWOT-analyse. På baggrund af SWOT-analysen, argumenterer Kaplan og Norton for at det er muligt at identificere de strategiske udfordringer som skal løses gennem strategiske tiltag (Kaplan & Norton, 2008, s. 10).

I den sidste del af første fase skal ledelsen skabe og formulere virksomhedens strategi ved at besvare konkrete spørgsmål vedrørende virksomhedens konkurrencemæssige fordele, processer og kapabiliteter (Kaplan & Norton, 2008, s. 10). Herunder hvilken niche virksomheden vil fokusere på, hvilket værditilbud virksomheden vil tilbyde, hvilke nøgleprocesser der giver mulighed for differentiering, og hvilke kapabiliteter og teknologier der er nødvendige for differentiering.

9.2. Fase 2: Strategiplanlægning

I den anden fase af implementeringen af Balanced Scorecard skal strategien planlægges, med afsæt i den mere abstrakte formulering af virksomhedens strategi, som fandt sted i slutningen af første fase. Til dette formål opstilles konkrete målsætninger og targets, med henblik på at skabe faste og håndgribelige rammer til at sikre ensretning i hele virksomheden, under selve implementeringsprocessen (Kaplan & Norton, 2008, s. 10-11). Det er i denne fase at strategikortet og scorekortet udvikles og implementeres (Kaplan & Norton, 2008, s. 10).

Strategikortet har til formål at skabe et visuelt overblik over virksomhedens strategiske dimensioner, der samles i fire til seks separate strategiske temaer (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Kaplan og Norton forklarer, hvorledes opdelingen af dimensioner i strategiske temaer giver virksomhedens ledelse mulighed for at fokusere på de enkelte nøglekomponenter i hvert enkelt tema, uden at begrænse muligheden for samvirke mellem temaerne (Kaplan & Norton, 2008, s. 10). De strategiske temaer bør tilpasses den enkelte virksomhed, og kan eksempelvis være produktivitetsforbedring, kundeværdiskabelse eller innovation (Kaplan & Norton, 2008, s. 71). Fælles for de strategiske temaer er at de skal være værdiskabende, og samtidig være i tråd med den formulerede strategi fra første fase. På strategikortet er de strategiske temaer orienteret vertikalt, og de fire perspektiver er orienteret horisontalt (Kaplan & Norton, 2008, s. 71). De fire perspektiver er som tidligere nævnt henholdsvis det finansielle perspektiv, kundeperspektivet, procesperspektivet og lærings- og vækstperspektivet.

Det finansielle perspektiv omfatter de håndgribelige resultater af eksekveringen af virksomhedens strategi, såsom "return on investment", "economic value added" eller "revenue per customer" (Kaplan & Norton, 2008, s. 98). Disse resultater, eller indikatorer, viser hvorvidt den anvendte strategi har den ønskede effekt, eller om strategien skal tilpasses og forbedres.

Kundeperspektivet beskæftiger sig med målsætning, målepunkter og mål vedrørende virksomhedens kunder (Kaplan & Norton, 2008, s. 98). Her er der tale om indikatorer såsom kundetilfredshed, kundefastholdelse og kundetilvækst. Dette perspektiv er tæt forbundet med virksomhedens værditilbud, da værditilbuddet repræsenterer den værdiskabelse som skal adskille virksomheden fra konkurrenterne (Kaplan & Norton, 2008, s. 71). Det finansielle perspektiv og kundeperspektivet udgør tilsammen de målsætninger som den enkelte virksomheds strategi har til formål at opnå.

Procesperspektivet omhandler de mest kritiske interne processer, som er nødvendige for at indfri målsætningerne i både det finansielle perspektiv og kundeperspektivet (Kaplan & Norton, 2008, s. 100). I virksomheder udføres der hundredevis af processer, som alle er påkrævede for at sikre virksomhedens drift og overlevelse, men kun enkelte processer er centrale for gennemførelsen af virksomhedens overordnede strategiske plan (Kaplan & Norton,

2008, s. 100). I procesperspektivet identificeres disse kritiske processer, med henblik på at sikre et fokus på løbende forbedring af disse processer.

Lærings- og vækstperspektivet opdeles i henholdsvis menneskelig kapital, informationskapital og organisationskapital, med det formål at identificere de værdiskabende processer i hver af disse kategorier (Kaplan & Norton, 2008, s. 100). Dette perspektiv udgør det grundlæggende fundament for den interne udvikling, som er nødvendig for at sikre opnåelse af virksomhedens overordnede strategiske målsætninger. Procesperspektivet og lærings- og vækstperspektivet skaber et samlet overblik over hvorledes virksomheden skal implementere strategien i praksis.

Med udgangspunkt i det udarbejdede strategikort, skal relevante KPI'er, targets og gaps fastsættes (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Dette har til formål at konkretisere de tiltag og processer der er nødvendige for at kunne opnå virksomhedens målsætninger. Helt grundlæggende benyttes strategikortet til at opstille balancerede scorekort, hvor hver enkelt målsætning knyttes til KPI'er, targets og gaps, hvormed det bliver muligt at måle opnåelsen af målsætninger kvantitativt (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Denne operationaliseringsproces skaber det nødvendige bindeled mellem virksomhedens overordnede strategi og de konkrete tiltag som foretages i de enkelte forretningsenheder og -afdelinger. Dette har til formål at sikre strategisk ensretning i hele virksomheden.

På baggrund af de opstillede scorekort, fremsættes efterfølgende en række strategiske initiativer, der indbefatter de konkrete og specifikke tiltag og opgaver, der skal sikre målopfyldelse (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Kaplan og Norton fastslår i denne forbindelse, at de strategiske initiativer ikke kan stå alene, hvormed opnåelsen af de strategiske målsætninger kun er muligt hvis samtlige af de strategiske initiativer implementeres succesfuldt (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). I samme ombæring fastsættes de forventede omkostninger ved implementeringen af de strategiske initiativer. I denne henseende opstiller Kaplan og Norton de strategiske udgifter (STRATEX) som en separat økonomisk post, der sikrer adskillelse af de anvendte finansielle midler fra henholdsvis driftsudgifter (OPEX) og finansielle udgifter (CAPEX) (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Ved at adskille de strategiske udgifter fra virksomhedens

driftsudgifter, sikrer ledelsen at de strategiske initiativer ikke vil påvirkes af besparelser i driftsbudgettet.

Slutteligt fordeles ansvaret for de enkelte strategiske temaer til de såkaldte temaejere, som får til opgave at sikre gennemførelsen af de strategiske initiativer, med henblik på at opnå de ønskede målsætninger i hvert tema (Kaplan & Norton, 2008, s. 11). Disse temaejere understøttes ydermere af temateams, som på baggrund af STRATEX finansiering skal være med til at sikre en succesfuld implementeringsproces (Kaplan & Norton, 2008, s. 11).

9.3. Fase 3: Ensretning af strategi

I processen tredje fase tages der udgangspunkt i at sikre strategisk ensretning i hele virksomheden. Efter udarbejdelsen af strategikortet og de enkelte scorekort, er virksomhedens overordnede strategi blevet håndgribelig og kvantificerbar gennem de strategiske initiativer og målsætninger. Dermed er det muligt at integrere den overordnede strategi med strategien i de enkelte forretningsenheder og -afdelinger. Ensretning af virksomhedens strategi kræver at alle medarbejdere forstår strategien og er motiverede til at bidrage til en succesfuld implementering af de strategiske initiativer (Kaplan & Norton, 2008, s. 12).

Den strategiske ensretning opdeles i tre niveauer, bestående af henholdsvis forretningsenheder, støtteenheder og medarbejdere (Kaplan & Norton, 2008, s. 12). Den tredje fase har altså til formål at ensrette og koordinere virksomhedens strategi på hvert af disse niveauer.

På forretningsenhedsniveauet skal virksomhedens overordnede strategi definere hvorledes de enkelte forretningsenheder kan integreres, med det formål at skabe synergieffekter, der ikke er opnåelige på anden vis (Kaplan & Norton, 2008, s. 126). Derfor er det essentielt at strategien fokuserer på synergieffekterne ved hvert af de fire perspektiver i Balanced Scorecard. Mulige synergieffekter inden for det finansielle perspektiver er eksempelvis samordning af monitorering og styringsprocesser, eller anvendelsen af højt specialiseret viden, på tværs af forretningsenheder (Kaplan & Norton, 2008, s. 127). I kundeperspektivet er en mulig synergieffekt styrkelsen af virksomhedens værditilbud gennem en kombineret af værditilbud fra de enkelte forretningsenheder. Ved procesperspektivet er integreringen af produktionsfaciliteter på tværs af forretningsenheder en potentiel synergieffekt (Kaplan & Norton, 2008,

s. 129). I lærings- og vækstperspektivet kan en central HR-afdeling styrke den menneskelige kapital i alle forretningsenheder. Efter opstillingen af de ønskede synergieffekter, kaskaderes virksomhedens strategikort ud til de enkelte forretningsenheder og støtteenheder, med det formål at ensrette de strategiske initiativer mod opnåelsen af disse synergieffekter (Kaplan & Norton, 2008, s. 129).

I forbindelse med ensretningen af støtteenheder, såsom HR, IT eller økonomiafdelingen, skal strategien i hver enkelt støtteenhed udvikles med henblik på at styrke og forbedre de forretningsenheder som understøttes (Kaplan & Norton, 2008, s. 136). Eksempelvis kan virksomhedens overordnede strategi sætte krav til udviklingen i den menneskelige kapital for en bestemt forretningsenhed, hvormed HR-afdeling skal tilpasse sin strategi hertil (Kaplan & Norton, 2008, s. 136). Støtteenhederne skal altså have en grundlæggende forståelse for de strategiske målsætninger i de understøttede forretningsenheder, før det er muligt at sikre strategisk ensretning. Støtteenhederne skal i samarbejde med forretningsenheder nedsætte en række formaliserede serviceniveauf aftaler, der foreskriver hvilke services der skal tilbydes. Ud fra serviceniveauf aftalerne opstiller hver enkelt støtteenhed et strategikort og de dertilhørende balancerede scorekort. En succesfuld eksekvering af de strategiske initiativer kræver samarbejde på tværs af de enkelte enheder, hvilket Kaplan og Norton anser for værende en udfordring for mange virksomheder (Kaplan & Norton, 2008, s. 140). Kaplan og Norton løser denne problematik gennem etableringen af et strategistyringskontor, som skal organisere interorganisatoriske processer og integreringen af strategiske initiativer.

Kaplan og Norton argumenterer for at en succesfuld eksekvering af virksomhedens strategi helt grundlæggende kræver at medarbejderne er engagerede og motiverede til at bidrage til at opnå de strategiske målsætninger. På medarbejderniveauet skal strategien effektivt kommunikeres ud til de enkelte medarbejdere, og samtidig skal virksomhedens målsætninger integreres med den enkelte medarbejders mål, arbejdsprocesser og incitamentsordning (Kaplan & Norton, 2008, s. 140). I samme ombæring skal medarbejderudvikling og -oplæring tage udgangspunkt i at sikre at alle medarbejdere har den nødvendige viden og de påkrævede kompetencer for at kunne bidrage effektivt.

Virksomhedens strategikort anvendes til at kommunikere virksomhedens strategi ud til medarbejderne. Strategikortet giver både et samlet overblik over hele strategien, såvel som en indsigt i hvilke målsætningerne medarbejderne skal opnå, og hvordan dette er muligt i praksis (Kaplan & Norton, 2008, s. 141).

9.4. Fase 4: Driftsplanlægning

For at realisere de strategiske målsætninger, skal virksomhedens strategi forbindes med den daglige drift. Dette betyder grundlæggende, at forbedringen af driftsprocesser skal være baseret på virksomhedens strategiske prioriteter (Kaplan & Norton, 2008, s. 13). Samtidig skal driftsudgifterne være strategisk funderet, hvormed der skal skabes en sammenhæng mellem virksomhedens budgetter og den overordnede strategi. Den fjerde fase tager, som de forrige, udgangspunkt i både strategikortet og de udarbejdede scorekort. Kaplan og Norton arbejder i denne fase med to primære spørgsmål: "hvilke procesforbedringer er mest kritiske for at eksekvere strategien?" og "hvordan forbindes strategien med driftsplanlægning og budgetter?" (Kaplan & Norton, 2008, s. 13-14).

Det første spørgsmål besvares på baggrund af strategikortet, hvor særligt de strategiske målsætninger og værditilbuddet er relevante. Procesperspektivet giver, som tidligere nævnt, en indsigt i hvordan strategien operationaliseres og anvendes i praksis. Virksomheden kan ud fra de fastsatte målsætninger identificere hvilke processer der er kritiske for at eksekvere strategien, og opnå målsætningerne (Kaplan & Norton, 2008, s. 13). Det samme gør sig gældende for værditilbuddet, da de underliggende processer kan anses som værende kritiske for virksomheden. Efter de relevante processer er identificeret, planlægges de nødvendige procesforbedringer (Kaplan & Norton, 2008, s. 13). Eksempelvis kan en virksomhed planlægge en forbedring af processer tilknyttet produktion, kvalitetssikring eller kundeservice. Efterfølgende skal virksomheden understøtte processtyringsmedarbejderne ved at fremstille visuelle dashboards med relevante KPI'er, der skal give et indblik i den løbende procesforbedring (Kaplan & Norton, 2008, s. 13). Disse dashboards skal både fokusere indsatsen og give feedback.

For at kunne forbinde strategien med driftsplanlægningen og de dertilhørende budgetter, skal selve procesforbedringsplanerne og de relevante scorekort inddrages i en årlige operativ plan (Kaplan & Norton, 2008, s. 14). Den operative plan består af henholdsvis et salgsforecast og en ressourcekapacitetsplan, samt OPEX- og CAPEX-budgetter (Kaplan & Norton, 2008, s. 14). Indledningsvist konverteres de finansielle målsætninger fra strategikortet til et salgsforecast, hvor den forventede ordremængde og sammensætning kvantificeres. På baggrund heraf anvendes eksempelvis Time-Driven ABC til at oversætte salgsforecastet til en ressourcekapacitetsplan, hvor ressourcer og omkostninger fordeles ud på de relevante drivere. Slutteligt fremstilles OPEX- og CAPEX budgetter ud fra ressourcekapacitetsplanen, hvilket giver mulighed for efterfølgende at opstille den forventede profit fra hvert kundesegment, produkt og salgskanal (Kaplan & Norton, 2008, s. 15).

9.5. Fase 5: Overvågning af drift

Ved fuldførelsen af de forrige faser er det muligt at påbegynde eksekveringen af strategien, hvormed de strategiske initiativer og procesforbedringsplaner igangsættes, hvilket samtidig markerer begyndelsen på den femte fase. Fase fem tager udgangspunkt den løbende overvågning af driften, såvel som præstationsmåling og læring (Kaplan & Norton, 2008, s. 15). Overvågningen har til formål at give indsigt i hvilke justeringer der er nødvendige for at opnå de strategiske målsætninger. For at kunne realisere dette, fremsætter Kaplan og Norton to forskellige typer af møder, som virksomheden skal afholde. Disse er henholdsvis operationelle møder og strategimøder.

De operationelle møder fokuserer primært på kortsigtet præstationsmåling, hvor der følges op på problemstillinger som kræver øjeblikkelig opmærksomhed (Kaplan & Norton, 2008, s. 15). Til møderne samles erfarne nøglemedarbejdere med henblik på at løse problemer i driften på baggrund af den indsamlede data. Disse møder skal være korte og fokuserede, og møderne afholdes afhængig af hvor ofte ledelsen ønsker at fokusere på at løse driftsrelaterede problemstillinger, hvad enten det er dagligt eller ugentligt (Kaplan & Norton, 2008, s. 15-16).

Strategimøderne afholdes månedligt af virksomhedens ledelse. Til disse møder følges der løbende op på eksekveringen af den overordnede strategi (Kaplan & Norton, 2008, s. 16). Her

diskuteres fremskridt og implementeringsproblemer, såvel som potentielle løsninger og forbedringer. Samtidig uddelegeres ansvar til de relevante medarbejdere (Kaplan & Norton, 2008, s. 16). Strategimøderne er grundlæggende detaljeorienterede, hvormed det vil være meget tidskrævende at arbejde med hele strategikortet til hvert møde. Derfor organiseres strategimøderne ud fra de strategiske temaer, hvor temaejerne er ansvarlige for at indsamle og distribuere de relevante data forud for mødet (Kaplan & Norton, 2008, s. 16). Til hvert møde arbejdes der dybdegående med et eller to af de strategiske temaer, hvilket sikrer at samtlige af de strategiske temaer gennemarbejdes mindst én gang per kvartal.

9.6. Fase 6: Forbedring og tilpasning

I sjette og sidste fase tilføjes de såkaldte "strategy testing and adapting meetings", hvor det testes om de fundamentale strategiske antagelser til stadighed er gældende (Kaplan & Norton, 2008, s. 16-17). Periodisk skal virksomhedens ledelse for at udfordre de eksisterende strategiske antagelser, og efterfølgende foretage de nødvendige tilpasninger, for at sikre kontinuerlig forbedring. Kaplan og Norton anslår at disse møder som minimum skal afholdes årligt, men at kvartalsvise møder kan være at foretrække, afhængig af markedskonkurrencen (Kaplan & Norton, 2008, s. 17).

Helt overordnet skal møderne tage udgangspunkt i spørgsmålet om hvorvidt strategien fungerer. Til dette formål anvendes både strategikortet og scorekortet, i forbindelse med den samlede mængde af tilgængelige præstationsdata. Desuden inddrages information vedrørende eksterne faktorer ud fra en PESTAL-analyse (Kaplan & Norton, 2008, s. 17). På baggrund af dette kan ledelsen undersøge hvor strategien er implementeret succesfuldt, og hvor den slår fejl. Her anvendes statistiske modeller og økonomiske analyser, hvor de strategiske antagelser testes kvantitativt.

Hvis ledelsen ikke finder eventuelle tilpasninger nødvendige, bekræfter ledelsen blot at den nuværende strategi fungerer tilfredsstillende. Hvis der findes fejl eller problemstillinger, skal ledelsen opdatere og tilpasse strategien, hvormed en ny cyklus af de seks faser iværksættes (Kaplan & Norton, 2008, s. 18). Her fastsættes altså nye målsætninger, strategiske initiativer og budgetter gennem en ny proces, hvilket betyder at selve strategikortet og scorekortet skal

modificeres, med henblik på at sikre en forbedring af strategien (Kaplan & Norton, 2008, s. 18).

9.7. Strategistyringskontoret

De seks faser i Balanced Scorecard har til formål at operationalisere implementeringen af strategien. Faserne repræsenterer planlægning, eksekvering, feedback og læring som separate processer, der sammen skal sikre en succesfuld implementering (Kaplan & Norton, 2008, s. 18). Systemet er grundlæggende komplekst og sætter store krav til koordinering på tværs af forretnings- og støtteenheder. I den tredje fase arbejdes der særskilt med ensretningen af strategi og integreringen af strategiske processer, men det forklæres ikke hvor ansvaret for denne proces skal placeres.

I de fleste virksomheder er CFO'en ansvarlig for budgettet, COO er ansvarlig for driften og CTO er ansvarlig for teknologi. Kaplan og Norton argumenterer for at det er nødvendigt at placere ansvaret for koordinering af strategiske processer på tværs af virksomheden (Kaplan & Norton, 2008, s. 18). Til dette formål har Kaplan og Norton skabt strategistyringskontoret (OSM). Strategistyringskontoret skal indsamle data til anvendelse ved de forskellige strategiske møder, synkronisere planlægnings- og kontrolprocesser, og analysere eksterne faktorer (Kaplan & Norton, 2008, s. 19).

Strategistyringskontoret får tildelt tre primære roller i virksomheden. For det første skal strategistyringskontoret designe nye strategiske og operative ledelsesprocesser. Dette betyder grundlæggende, at strategistyringskontoret er ansvarlig for at planlægge og iværksætte de seks faser af Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 2008, s. 19). Desuden er strategistyringskontoret den primære ejer af virksomhedens strategiske nøgleprocesser, såsom processer der eksekveres på tværs af forretnings- og støtteenheder, eller afholdelsen af de strategiske møder (Kaplan & Norton, 2008, s. 19). Slutteligt skal strategistyringskontoret sikre at de interne processer i de enkelte forretnings- og støtteenheder følger virksomhedens overordnede strategi (Kaplan & Norton, 2008, s. 19). Dette betyder at strategistyringskontoret skal fungere som bindeledet mellem virksomhedens separate enheder og den overordnede strategi.

9.8. Kritik af Balanced Scorecard

For at sikre analysens videnskabelige niveau, inddrages væsentlige dele af den kritik som Balanced Scorecard gennem tiden har været genstand for. Særligt har Hanne Nørreklit fremsat to grundlæggende kritikpunkter, der illustrerer svaghederne ved Balanced Scorecard. Ligeledes har Emad A. Awadallah og Amir Allam skabt en omfattende analyse af de konceptuelle og praktiske begrænsninger ved Balanced Scorecard.

9.8.1. The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions

I artiklen "The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions" kritiserer Hanne Nørreklit anvendelsen af kausale sammenhænge i Balanced Scorecard, såvel som begrænsningerne ved brugen af Balanced Scorecard som et strategisk ledelsesværktøj (Nørreklit, 2000, s. 82). Kritikken er grundlæggende funderet i en teoretisk tilgang til Balanced Scorecard, hvormed virkelige casestudier ikke undersøges i artiklen. Dette betyder ligeledes, at der ikke skelnes mellem SMV'er og store virksomheder, hvormed kritikken udelukkende bør anses som en universel kritik af Balanced Scorecard.

Indledningsvist præsenterer Nørreklit de historiske forudsætninger for tilblivelsen af Balanced Scorecard, hvor særligt præstationsmålingssystemer uden non-finansielle målinger tidligere blev kritiseret for primært at være fokuserede på historisk data (Nørreklit, 2000, s. 65). Nørreklit forklarer i denne sammenhæng hvorledes historiske finansielle målinger ikke giver et retvisende billede af virksomhedens fremtidige finansielle præstationer, da disse målinger hverken tager højde for værdien af igangværende forskning og udvikling eller goodwill (Nørreklit, 2000, s. 65-66). Balanced Scorecard udmærker sig ved at forbinde resultater med præstationsdrivere i kausale sammenhænge, hvilket alt andet lige forbedrer muligheden for at kontrollere resultater og foretage løbende forbedringer (Nørreklit, 2000, s. 67). Samtidig etablerer Kaplan og Norton en sammenhæng mellem målsætninger i de enkelte afdelinger og virksomhedens overordnede strategi, hvilket transformerede Balanced Scorecard fra blot at være et præstationsmålingssystem til et komplet strategisk ledelsesværktøj.

Kritikken af anvendelsen af kausale sammenhænge i Balanced Scorecard er baseret på en mangelfuld definition af kausalitet i Kaplan og Nortons beskrivelse af Balanced Scorecard. Nørreklit definerer kausale kæder som værende baseret på tre grundlæggende kriterier.

1. X skal gå forud for Y i tid.
2. Observeringen af begivenheden X skal med stor sandsynlighed efterfølges af en observering af begivenheden Y.
3. De to begivenheder observeres i tæt sammenhæng, både i tid og rum.

(Nørreklit, 2000, s. 70)

Samtidig er X og Y logisk uafhængige, hvilket betyder at Y ikke rationelt kan afledes af X. Dermed er sammenhængen mellem X og Y udelukkende empirisk (Nørreklit, 2000, s. 70). Forholdet mellem to fænomener kan ikke både være logisk og kausalt. Eksempelvis er regnskaber baseret på logiske sammenhænge, da finansielle resultater ikke kan bevises gennem empirisk observation, men blot logiske beregninger (Nørreklit, 2000, s. 71).

På baggrund heraf anses Kaplan og Nortons anvendelse af kausale sammenhænge i Balanced Scorecard for værende problematisk. Balanced Scorecard tager ikke højde for tidsdimensionen i præstationsmålingen, hvormed tidsforskydningen mellem to begivenheder ikke måles og synliggøres (Nørreklit, 2000, s. 71). Nørreklit argumenterer for, at den resultatmæssige effekt af ændringer først er målbar på et senere tidspunkt, der afhænger af ændringens natur. Eksempel vil en ændring i kundeservice potentielt medføre forbedring i kundetilfredshed efter blot tre måneder, hvorimod ændringer i forskningsprocesser muligvis først vil udmønte sig i forbedringer efter flere år (Nørreklit, 2000, s. 71). Den manglende tidsdimension begrænser dermed muligheden for at finde kausale sammenhænge i Balanced Scorecard. Kaplan og Nortons fokus på kausalitet kompliceres yderligere af at de kausale sammenhænge tager afsæt i logisk forankrede finansielle resultater, hvilket Nørreklit anser for værende umuligt.

Analysen af Balanced Scorecard som et strategisk ledelsesværktøj tager udgangspunkt i to antagelser: ledelsesværktøjet skal være baseret på relevant information, og den primære strategiske funktion skal være at bygge bro mellem eksisterende og planlagte strategiske initiativer (Nørreklit, 2000, s. 77). Nørreklit forklarer, hvorledes Balanced Scorecard har til formål

at balancere virksomhedens aktiviteter med værdiskabelsen for interessenterne. Dette gøres ved at redefinere vision og strategi gennem de fire perspektiver (Nørreklit, 2000, s. 77-78). Nørreklit anser denne fremgangsmåde som mangelfuld, da eksterne interessenter såsom leverandører ikke inkluderes i balanceringen. Samtidig indeholder Balanced Scorecard ikke de nødvendige elementer for at kunne inddrage eksterne faktorer såsom konkurrence eller lovgivning, hvilket er faktorer som påvirker virksomhedens strategiske initiativer (Nørreklit, 2000, s. 78). Kaplan og Norton diskuterer ikke direkte hvorledes eksterne leverandører kan inddrages i Balanced Scorecard, hvormed en potentiel løsning ikke fremsættes. Dog inkluderer Kaplan og Norton en PESTEL-analyse i første fase af Balanced Scorecard, hvilket betyder at kritikken i forhold til konkurrence og markedsforhold ikke er berettiget (Kaplan & Norton, 2008, s. 9-10).

Nørreklit kritiserer ligeledes Balanced Scorecard for at være top-down i både kontrol- og implementeringsfasen (Nørreklit, 2000, s. 79). En succesfuld implementering af Balanced Scorecard kræver at alle virksomhedens medarbejdere støtter projektet, og er motiverede til at opnå de fastsatte målsætninger (Nørreklit, 2000, s. 79). Top-down fremgangsmåden kan være hæmmende for medarbejdernes motivation og støtte, hvormed der stilles højere krav til ledelsens involvering, da medarbejdernes forpligtelse til at opnå deres målsætninger skal fastholdes (Nørreklit, 2000, s. 79). Nørreklit arbejder i denne forbindelse med forskellen mellem *external commitment*, hvor medarbejdernes motivation kommer fra eksterne faktorer, og *internal commitment*, hvor medarbejdernes motivation er internt funderet (Nørreklit, 2000, s. 79-80). I en virksomhed baseret på top-down ledelse vil medarbejderne være eksternt motiverede, hvilket kan føre til at medarbejderne udelukkende fokuserer på at opnå de målsætninger som kan resultere i bonusaflytning eller forfremmelser, på bekostning af medarbejdernes øvrige opgaver (Nørreklit, 2000, s. 80). For at undgå dette, skal Balanced Scorecard give anledning til en større grad af interaktivitet og kommunikation i forbindelse med formuleringen af strategi, implementering af scorekortet og kontrol af målopfyldelse (Nørreklit, 2000, s. 81).

9.8.2. A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool

I artiklen "A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool" undersøges en række potentielle problemstillinger ved anvendelsen af Balanced Scorecard

(Awadallah & Allam, 2015). Hvor Nørreklit undersøger Balanced Scorecard ud fra en teoretisk fokuseret tilgang, arbejder Awadallah og Allam både med de konceptuelle og praktiske begrænsninger ved Balanced Scorecard (Awadallah & Allam, 2015, s. 95). Awadallah og Allam stiller spørgsmålstejn ved hvorvidt Balanced Scorecard kan fungere som et universelt værktøj til præstationsmåling, hvilket undersøges gennem et omfattende litteraturstudie.

Artiklen tager udgangspunkt i en systematisk undersøgelse af anvendelsen af Balanced Scorecard, med det formål at finde frem til henholdsvis fordele og begrænsninger ved Balanced Scorecard. Awadallah og Allam forklarer hvorledes Balanced Scorecard både anvendes til præstationsmåling, strategisk styring og projektledelse (Awadallah & Allam, 2015, s. 92). Samtidig anvendes Balanced Scorecard i næsten alle industrisektorer og i virksomheder i alle størrelser (Awadallah & Allam, 2015, s. 93). For at undersøge anvendelsen af Balanced Scorecard på tværs af disse sektorer, analyseres tre separate casestudier, der beskæftiger sig med henholdsvis præstationsmåling, strategisk styring og projektledelse i forskellige virksomheder. I Fosters Brewing Group anvendes Balanced Scorecard som et strategisk ledelsesværktøj, i London Heathrow Airport som et projektledelsesværktøj og på en mindre familiedrevet gård anvendes det til præstationsmåling.

De primære fordele ved anvendelsen af Balanced Scorecard er ifølge Awadallah og Allam henholdsvis muligheden for at undgå begrænsningerne ved de traditionelle præstationsmålingssystemer, frembringelsen af et holistisk præstationsoverblik, muligheden for at operationalisere virksomhedens overordnede strategi gennem håndgribelige præstationsmål, samordningen af virksomhedens aktiviteter og muligheden for at få dybere indsigt i virksomhedens værdiskabelse (Awadallah & Allam, 2015, s. 98). Der findes dog ligeledes evidens for at Balanced Scorecard har begrænsninger i både koncept og praksis, baseret på casestudier der viser hvordan anvendelsen af Balanced Scorecard har haft negative konsekvenser for enkelte virksomheder (Awadallah & Allam, 2015, s. 95-97).

Ifølge Awadallah og Allam er de primære begrænsninger ved anvendelsen af Balanced Scorecard det manglende fokus på nøgleinteressenter og kritiske succesfaktorer, den manglende indfrielse af virksomhedens potentiale som resultat af uambitiøse målsætninger, og

begrænsningen af virksomhedens innovative kapabiliteter på baggrund af top-down ledelse og hierarkiske strukturer (Awadallah & Allam, 2015, s. 98).

Artiklen forklarer ligeledes hvordan Balanced Scorecard succesfuldt kan transformere virksomhedens overordnede strategi til håndgribelige præstationsmål, gennem de fire perspektiver. Dette anses dog for værende problematisk, da ledelsen dermed tvinges til at inddele præstationsmål ud fra perspektiverne, hvilket begrænser muligheden for at undersøge kausalitet på tværs af perspektiverne (Awadallah & Allam, 2015, s. 96). Der er samtidig en risiko for at præstationsmål udvælges på baggrund af confirmation bias, hvor ledelsen fokuserer på de præstationsmål som historisk har været gunstige, frem for de mest relevante præstationsmål (Awadallah & Allam, 2015, s. 96). Ydermere er der en risiko for at faktorer som ikke kan tildeles et specifikt perspektiv fravælges, hvilket kan begrænse informationsgrundlaget.

10. Analyse: Balanced Scorecard i SMV'er

Dette analyseafsnit har til formål at besvare den anden del af projektets problemformulering, som primært fokuserer på at løse udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder, ved at implementere et præstationsmålingssystem. Før dette er muligt, er det essentielt at undersøge hvorvidt Balanced Scorecard i sin grundform er anvendeligt i små- og mellemstore virksomheder. Dette gøres gennem en analyse, der undersøger om der er et *fit* mellem Balanced Scorecard og SMV'er. Denne analyse tager afsæt i de udvalgte udfordringer, fundet gennem projektets litteraturstudie.

10.1. Strategisk relevans

Præstationsmålingssystemets strategiske relevans er et af de vigtigste kritiske succesfaktorer for små- og mellemstore virksomheder. Litteraturstudiet viste hvordan den manglende sammenhæng mellem strategi og præstationsmåling skabte væsentlige udfordringer ved anvendelsen af præstationsmålingssystemet, da præstationsmålingen grundlæggende har til formål at understøtte opnåelsen af virksomhedens strategiske målsætninger. Som udgangspunkt er det altså nødvendigt at der skabes en rød tråd mellem virksomhedens overordnede strategiske målsætninger og selve præstationsmålingssystemet. Helt basalt vil dette kræve at virksomhedens overordnede strategi operationaliseres, og samtidig inddrages i forbindelse med implementeringen af præstationsmålingssystemet. De enkelte mål og målsætninger for

virksomhedens medarbejdere skal dermed udvælges og tilpasses på baggrund af virksomhedens strategiske målsætninger, hvilket sætter store krav til ledelsen. Det er dog ikke fyldestgørende at strategien udelukkende inddrages i implementeringsprocessen. Det er essentielt at præstationsmålingssystemet er opbygget med henblik på at skabe overblik over sammenhængen mellem virksomhedens strategiske målsætninger og de enkelte KPI'er, hvilket muliggør løbende tilpasning og forbedring.

Virksomhedens overordnede strategi er et af de helt centrale temaer i Balanced Scorecard. Kaplan og Norton introducerer indledningsvist Balanced Scorecard som et ledelsessystem der integrerer strategisk planlægning med operationel eksekvering (Kaplan & Norton, 2008, s. 7-8). Som tidligere nævnt, omhandler systemets første fase selve udviklingen af virksomhedens strategi (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). Desuden inddrages virksomhedens strategi gennem alle seks faser, hvor strategien efter udviklingsprocessen anvendes til den videre planlægning af strategikortet og scorekort (Kaplan & Norton, 2008, s. 10-11). På baggrund af virksomhedens strategikort, transformeres den overordnede strategi til strategiske initiativer og målsætninger for alle afdelinger og medarbejdere. Afslutningsvist afholdes strategimøder, hvor resultaterne fra de implementerede strategiske initiativer analyseres og vurderes, med henblik på at sikre målopfyldelse gennem eventuelle forbedringer af strategien, gennem et feedback-loop (Kaplan & Norton, 2008, s. 17-18). Implementeringen og eksekveringen af Balanced Scorecard er grundlæggende kompleks, hvormed Kaplan og Norton henfører denne opgave til det særskilte strategistyringskontor (Kaplan & Norton, 2008, s. 18-19).

Tidligere versioner af Balanced Scorecard har taget virksomhedens strategi for givet, og har dermed udelukkende fokuseret på at transformere strategien om til strategikort og scorekort (Kaplan & Norton, 2008, s. 35). I *The Execution Premium* har Kaplan og Norton valgt at målrette den første fase mod at syntetisere en optimal fremgangsmåde for strategiudvikling, der skal sikre virksomheden de bedst mulige forudsætninger for at implementere Balanced Scorecard succesfuldt (Kaplan & Norton, 2008, s. 35). Kaplan og Norton introducerer udviklingen af virksomhedens strategi på baggrund af henholdsvis mission, vision og værdier som det første skridt i implementeringen af Balanced Scorecard, hvilket vidner om vigtigheden af strategiske relevans som en kritisk succesfaktor.

Med udgangspunkt i virksomhedens overordnede strategi, skal virksomhedens ledelse iværksætte en omfattende strategisk analyse af både virksomhedens egne kapabiliteter, såvel som konkurrenternes (Kaplan & Norton, 2008, s. 47). Denne proces fungerer som bindeled mellem udviklingen af virksomhedens strategi og planlægningen af de strategiske initiativer. Strategien repræsenterer grundlæggende virksomhedens langsigtede målsætninger, og den strategiske analyse har til formål at identificere eksisterende problemer og udfordringer, hvormed det bliver muligt at fastsætte mål og iværksætte initiativer der er strategisk relevante.

Det næste skridt i den første fase er formuleringen af virksomhedens strategi (Kaplan & Norton, 2008, s. 53). Kaplan og Norton anser Balanced Scorecard som værende agnostisk i forhold til de mulige tilgange til strategi, såsom *blue ocean* eller *disruptive innovation* (Kaplan & Norton, 2008, s. 54). Uanset hvilken strategiske tilgang som virksomheden vælger at anvende, skal strategien transformeres om til et strategikort, som operationaliseres gennem scorekort (Kaplan & Norton, 2008, s. 54).

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes at Balanced Scorecard indeholder de nødvendige elementer, for at leve op til kravene for strategisk relevans, som en kritisk succesfaktor for præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Implementeringen af Balanced Scorecard indledes med en strategiudviklingsproces, og den strategiske relevans oprettholdes konsekvent gennem alle seks faser.

10.2. Kontinuerlig forbedring

Præstationsmålingssystemet skal også understøtte den kontinuerlige forbedring af virksomhedens processer og resultater. Her sættes der krav til både struktur, måling og rapportering, da det skal være muligt at foretage ændringer og måle på effekten af disse gennem præstationsmålingssystemet. Præstationsmålingssystemet skal have en logisk struktur, der simplificerer dataanalyse og -sammenligning. Det skal være muligt at se de løbende forandringer i målinger over tid, hvormed de nødvendige ændringer kan tilpasses og implementeres effektivt. Samtidig skal der være en logisk sammenhæng i målemetoder og KPI'er på tværs af funktioner og afdelinger, hvor dette kan lade sig gøre. Slutteligt skal præstationsmålingssystemet indeholde særskilte processer der understøtter kontinuerlig forbedring gennem eksempelvis løbende rapportering eller strategimøder. Udfordringen ved kontinuerlig forbedring eksisterer

både i forhold til opnåelsen af strategiske mål, men også i forbindelse med forbedring af selve præstationsmålingssystemet. I takt med opnåelsen af strategiske målsætninger og fastsættelsen af nye strategiske tiltag, vil kravene til præstationsmålingssystemet helt naturligt ændres. Eksempelvis kan sammenlægningen af funktioner og opgaver betyde at præstationsmålingssystemet skal tage højde for effekten heraf. Det er altså nødvendigt at præstationsmålingssystemet også kan ændres løbende.

Muligheden for kontinuerlig forbedring kommer til udtryk i henholdsvis femte og sjette fase af Balanced Scorecard. I figur 3 er det tydeligt illustreret hvordan femte fase indeholder de nødvendige elementer for at monitorere opnåelsen af strategiske målsætninger, hvorefter sjette fase omhandler analyse og tilpasning af de strategiske initiativer (Kaplan & Norton, 2008, s. 8). Den sjette fase fungerer ligeledes som det sidste led i et feedback-loop, hvor de løbende forbedringer genstarter implementeringsprocessen (Kaplan & Norton, 2008, s. 9). Strategimøderne er essentielle for at sikre udviklingen og implementering af forbedrede processer.

Den kontinuerlige forbedring er synlig i samtlige af de seks faser, hvor strategi indledningsvist transformeres til håndgribelige strategiske initiativer gennem strategikortet og de medfølgende scorekort. Her giver anvendelsen af KPI'er mulighed for at foretage dataanalyser og sammenligne resultater. Strukturen er grundlæggende logisk, men samtidig omfattende og krævende at håndtere. Dette illustreres tydeligt gennem vigtigheden af strategistyringskontoret, som Kaplan og Norton implementerede for at samle de strategiske processer i én afdeling (Kaplan & Norton, 2008, s. 18-20). Samtidig er strategistyringskontoret det centrale samlingspunkt for målinger på tværs af funktioner og afdelinger. Det kan argumenteres at Balanced Scorecard kan være for komplekst for virksomheder, som ikke har den nødvendige kapacitet til at implementere strategistyringskontoret (Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin;, 2001).

Selvom Balanced Scorecard har de påkrævede strukturer og værktøjer til at foretage dataanalyse og implementere forbedringer gennem et feedback-loop, indeholder systemet ikke eksplicit værktøjer til at sammenligne resultater over tid. Tidsdimensionen inddrages altså ikke i forbindelse med den kontinuerlige forbedring. Dette er et væsentligt kritikpunkt, da

implementeringen af nye strategiske initiativer kræver et sammenligningsgrundlag for eventuelle resultater. Hvis ikke det er muligt at sammenligne resultater over tid, er det ikke muligt at vurdere den reelle effekt af nye strategiske initiativer. Dette forringer værdien af feedback-loopet og den kontinuerlige forbedring, hvormed Balanced Scorecard ikke lever til kravet om kontinuerlig forbedring som en kritisk succesfaktor.

Det kan hermed konkluderes at Balanced Scorecard grundlæggende er opbygget omkring et feedback-loop, hvor kontinuerlig forbedring er et centralt element. Strategimøderne giver anledning til at ledelsen undersøger effekten af de implementerede strategiske initiativer, hvormed eventuelle forbedring efterfølgende kan implementeres. Dette sikrer at virksomheden lever op til de strategiske målsætninger som fastsættes i den første fase, hvormed den strategiske relevans samtidig opretholdes. Den manglende tidsdimension begrænser muligheden for at undersøge effekten af strategiske initiativer over tid, hvilket påvirker muligheden for at implementere nødvendige tilpasninger negativt. Det vurderes at tidsdimensionen eventuelt kan tilføjes i forbindelse med indsamlingen af data til rapportering i forbindelse med strategimøder, hvormed denne begrænsning vil forsvinde. I denne forbindelse skal strategistyringskontoret implementere processer og værktøjer til håndtering af historisk data, hvilket anses som værende trivielt. Dette vil dog øge omkostningerne dataindsamling og -analyse, hvilket stiller større krav til virksomhedens ressourcekapacitet. Samtidig kan der opstå udfordringer i virksomheder med begrænsede dataindsamlingsmuligheder og informationsgrundlag. Her er det vigtigt at vurdere merværdien af at anvende flere ressource på indsamling og behandling af data.

10.3. Begrænset information

I litteraturstudiet blev udfordringen ved at basere præstationsmålingssystemet på et begrænset informationsgrundlag fremsat. Et præstationsmålingssystem har blandt andet til formål at give et repræsentativt og korrekt overblik over udvalgte KPI'er og mål, hvilket ikke er muligt uden et fyldestgørende datasæt. Præstationsmålingssystemets anvendelighed er dermed i høj grad påvirket af anvendte målemetoder og tilgængelige data. Samtidig er det vigtigt at begrænse unødvendig dataindsamling, da det grundlæggende er omkostningstungt at indsamle data. Det er altså nødvendigt at finde en balance mellem at maksimere

anvendeligheden af præstationsmålingssystem ved at sikre tilstrækkelig dataindsamling, uden at spille ressourcer på at indsamle unødvendige data. Præstationsmålingssystem skal i denne henseende skabe overblik over behovet for data, hvormed dataindsamlingsprocessen kan planlægges på baggrund heraf. Helt grundlæggende er udfordringen ved begrænset information primært baseret på ressourcemangel i små- og mellemstore virksomhed. Desuden er virksomhedens ledelse ansvarlig for at tage beslutninger vedrørende implementeringen af dataindsamlingsprocesser, hvormed præstationsmålingssystemet blot kan give ledelsen det nødvendige overblik for at tage den bedste beslutning.

Balanced Scorecard sætter grundlæggende krav til virksomhedens dataindsamling. Allerede i systemets første fase skal både interne og eksterne forhold analyseres, hvilket kræver at der forefindes et eksisterende informationsgrundlag (Kaplan & Norton, 2008, s. 47). Ved udarbejdelsen af strategikort og scorekort udvikles en række KPI'er, som løbende skal forbedres gennem strategiske initiativer. I forlængelse heraf skal virksomheden kontinuerligt indsamle data vedrørende disse KPI'er, hvilket betyder at virksomheden skal etablere et system til indsamling og håndtering af store mængder af data. Dette kan være en udfordring for små og mellemstore virksomheder, da disse processer ofte vil være omkostningstunge.

Den enkelte virksomhed kan selvstændigt vælge at målrette dataindsamlingen ud fra en cost-benefit-analyse, hvor unødige dataindsamling fravælges. I *The Execution Premium* fokuserer Kaplan og Norton ikke eksplicit på dataindsamling, hvormed denne del af Balanced Scorecard kan tilpasses efter behov (Kaplan & Norton, 2008). Indledningsvist bør virksomheden undersøge hvilke data der allerede indsamles, og analysere anvendelsesværdien af disse data. Ofte indsamles finansielle data allerede i et tilstrækkeligt omfang, hvormed det ikke er nødvendigt at benytte yderligere ressource til dette. Samtidig kan dataindsamling ofte automatiseres gennem informationsteknologi (Rompho, 2001). I bogen fremsættes et eksempel, hvor William Bratton og Jack Maple fra New York Police Department implementerede et CompStat-system til at foretage analyser og implementere nye initiativer på operationelle møder (Kaplan & Norton, 2008, s. 227-228). Efterfølgende blev antallet af lovbrud i området reduceret med 12%, sammenlignet med et fald på 1,1% i resten af USA (Kaplan & Norton, 2008, s. 228-229). Tidligere havde NYPD indsamlet og rapporteret data manuelt, hvilket var både tidskrævende og omkostningstungt (Kaplan & Norton, 2008, s. 227). Anvendelsen af et

automatiseret system til dataindsamling gav ledelsen adgang til vigtig information, hvilket havde en mærkbar effekt på resultatet af de strategiske initiativer i NYPD. En stor del af resultater kan krediteres implementeringen af dashboards og operationelle møder, men et begrænset informationsgrundlag vil helt naturligt forringe effekten af disse tiltag. Jack Maple fandt at adgangen til nøjagtige og rettidige data var en kritisk succesfaktor for NYPD (Kaplan & Norton, 2008, s. 229).

Det kan konkluderes at et tilstrækkeligt informationsgrundlag er nødvendigt for at få det fulde udbytte af Balanced Scorecard. Et begrænset informationsgrundlag kan resultere i at strategiske initiativer bliver implementeret på baggrund af forkerte antagelser, hvilket kan forringe effekten af de strategiske initiativer (Rompho, 2001). Selvom Balanced Scorecard stiller krav til virksomhedens dataindsamlingsprocesser, er det muligt at reducere de ressourcemæssige omkostninger ved at fravælge unødige dataindsamling, og samtidig anvende automatisering hvor det er muligt. I første omgang skal ledelsen foretage en cost-benefit-analyse med udgangspunkt i strategikortet, hvorefter de forventede omkostninger ved dataindsamling vurderes. Efterfølgende kan de mindst værdifulde målepunkter kan frasorteres. Ledelsen skal ligeledes undersøge mulighederne og omkostningerne ved automatisering af dataindsamling. Automatisering af dataindsamling kan både reducere de forventede omkostninger og øge nøjagtigheden af de indsamlede data (Rompho, 2001). Dermed bliver det muligt at anvende Balanced Scorecard uden at øge omkostningerne til dataindsamling væsentligt.

10.4. Ressourceknaphed

I forbindelse med dataindsamling er ressourceknaphed en anden væsentlig udfordring ved præstationsmåling. Overordnet set kan det være omkostningstungt at implementere et nyt præstationsmålingssystem. Samtidig viste litteraturstudiet at mange små- og mellemstore virksomheder er begrænsede i deres adgang til ressourcer i forbindelse med implementeringen af præstationsmåling. Implementeringen af præstationsmåling sætter krav til alle virksomhedens medarbejdere. Ledelsen skal fastsætte strategiske målsætninger, operationalisere virksomhedens strategi og kommunikere konkrete strategiske tiltag ud til virksomhedens ansatte. De ansatte skal foretage de nødvendige ændringer i deres arbejdsprocesser og forsøge at opnå de fastsatte mål. Samtidig skal opnåelsen af mål monitoreres gennem dataindsamlingsværktøjer og -processer. Ledelsen skal på baggrund af præstationsmålingssystemet

foretage de nødvendige ændringer for at sikre opnåelsen af de strategiske målsætninger, og samtidig planlægge fremtidige målsætninger for virksomheden. Hele denne proces er omkostningstung, hvilket særligt påvirker små- og mellemstore virksomheder. Præstationsmålingssystemet bør altså tage højde for ressourceknaphed, hvormed kun de mest nødvendige elementer og processer implementeres. Desuden skal præstationsmålingssystemet være simpelt at anvende, hvormed både omkostningstung oplæring af medarbejdere og anvendelsen af eksterne konsulenter kan begrænses.

I lighed med udfordringen ved et begrænset informationsgrundlag, anses det for værende ressourcekrævende at implementere Balanced Scorecard i sin fulde form (Hvolby & Thorstenson, 2001) (Rompho, 2001). Indledningsvist skal ledelsen afsætte ressourcer til strategiudvikling og fremstilling af strategikort samt scorekort (Kaplan & Norton, 2008). Som præ-senteret i foregående afsnit, kræver Balanced Scorecard også at der foretages løbende dataindsamling, hvilket ligeledes er omkostningstungt. Det samme gør sig naturligvis gældende for afholdelsen af strategimøder og implementering af strategiske initiativer. Slutteligt skal systemet styres af strategistyringskontoret, hvilket betyder at der skal ansættes nye specialiserede medarbejdere til disse funktioner (Kaplan & Norton, 2008). Nogle virksomheder vil også vælge at anvende eksterne konsulenter til at sikre en succesfuld implementering af Balanced Scorecard, hvilket kan resultere i højere startomkostninger.

Dette betyder grundlæggende at de ressourcemæssige omkostninger forbundet med implementeringen af Balanced Scorecard er en væsentlig udfordring for små- og mellemstore virksomheder. De førnævnte omkostninger er udelukkende relateret til strategi og præstationsmåling, hvormed de anses som overhead for virksomheden. Dette betyder at præstationsmålingsomkostninger ikke direkte kan henføres til bestemte produkter eller services, men i stedet skal fordeles ud på virksomhedens øvrige værdiskabende aktiviteter. Selvom implementeringen af præstationsmåling har til formål at forbedre virksomhedens finansielle resultater, er det til stadighed en risikabel investering, som ikke nødvendigvis vil resultere i succes. Dette er særligt relevant for små- og mellemstore virksomheder, da disse virksomheder ofte har en lavere omsætning i forhold til store virksomheder, hvormed implementeringen af nye strategiske tiltag alt andet lige er mere risikofyldt for denne virksomhedstype.

På baggrund af ovenstående argumentation, bør små- og mellemstore virksomheder forsøge at reducere omkostningerne ved implementeringen af Balanced Scorecard. Dette er dog også en risikabel praksis, da der er evidens for at en delvis implementering af Balanced Scorecard kan resultere i at systemet bliver implementeret fejlagtigt, grundet en manglende forståelse for samspillet mellem systemets elementer (Rompho, 2001). Eksempelvis kan sammenlægningen af operationelle møder og strategimøder reducere virksomhedens løbende omkostninger, men Kaplan og Norton argumenterer for at dette vil resultere i et øget fokus på de kortsigtede udfordringer i forbindelse med driften. Dette kan betyde at langsigtede strategiske målsætninger negligeres (Kaplan & Norton, 2008, s. 15). Det er dermed vigtigt at eventuelle ændringer og fravalg foretages på et oplyst grundlag, med henblik på at opretholde strukturen i Balanced Scorecard.

Det har ikke været muligt at finde konkrete anbefalinger i forhold til at modificere Balanced Scorecard med henblik på at reducere omkostninger. Lignende anbefalinger forefindes heller ikke i litteraturen af Kaplan og Norton, hvormed eventuelle ændringer kræver både ekspertise og eksperimentering. Alle seks faser i Balanced Scorecard er nødvendige for at systemet kan fungere, men det vurderes at det er muligt at fravælge bestemte opgaver i de sidste tre faser.

I den første fase skal strategien udvikles, hvilket primært påhviler ledelsen. Den anden fase omhandler planlægningen af strategien gennem strategikortet og scorekortet. I den tredje fase skal ledelsen sikre ensretning i virksomheden, og kaskadere strategien ud til virksomhedens ansatte. De primære omkostninger i disse faser er lønomkostninger til ledelsen og andre relevante strategimedarbejdere. Det er umiddelbart ikke muligt at reducere omkostningerne i disse faser, da de er nødvendige for selve implementeringen af Balanced Scorecard. I de sidste tre faser er det, i tråd med forrige afsnit, muligt at reducere omkostningerne til måling og rapportering, gennem frasortering af irrelevante KPI'er, og anvendelse af teknologiløsninger til dataindsamling. Samtidig kan antallet af strategimøder begrænses til et minimum, hvilket ligeledes vil begrænse ressourceomkostninger. Afslutningsvist kan strategistyringskontorets opgaver uddelegeres til enkelte strategimedarbejdere og temaejere, hvormed strategistyringskontoret kan udelades eller nedlægges. Dette strider mod grundprincipperne i *The Execution Premium*, hvor Kaplan og Norton anser strategistyringskontorets rolle som centralt for Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 2008, s. 18). Kaplan og Norton fremlægger dog ikke

direkte evidens for værdien af strategistyringskontoret i små- og mellemstore virksomheder, hvor der er færre medarbejdere. Strategistyringskontoret har blandt andet til formål at koordinere de strategiske processer i virksomheden. Koordineringsopgaven kan i små- og mellemstore virksomheder håndteres af en enkelt strategimedarbejder, som i samarbejde med ledelsen og de individuelle temaejere kan sikre at strategiske initiativer implementeres korrekt, på tværs af virksomhedens afdelinger.

10.5. Dybde og bredde

Et præstationsmålingssystem skal kunne anvendes i alle virksomhedens unikke funktioner, og samtidig foretage målinger ved hver enkelt funktion med præcision. Præstationsmålingssystem skal med andre ord både have dybde og bredde, hvilket anses som en kritisk succesfaktor. I litteraturstudiet blev det fastslået at manglende dybde og bredde er en udfordring ved præstationsmåling i mange små- og mellemstore virksomheder, selvom disse virksomheder ofte ikke har samme strukturelle kompleksitet som større virksomheder. Dette kan dog i høj grad attribueres til det faktum at mange små- og mellemstore virksomheder udelukkende anvender finansielle præstationsmålingssystemer, som ikke tager højde for non-finansielle mål. Selvom disse præstationsmålingssystemer ofte er meget dybdegående og specialiserede i forhold til økonomifunktioner, indeholder de ikke de nødvendige værktøjer til at kunne foretage målinger i andre funktioner, såsom kundeservice eller HR. Denne udfordring udelukker altså de præstationsmålingssystemer som udelukkende er baseret på finansielle mål. Derudover gives der anledning til at analysere hvorvidt det enkelte præstationsmålingssystem har begrænsninger i forhold til at tilpasse KPI'er og målemetoder til de enkelte funktioner.

Grundlæggende findes udfordringen ved manglende dybde og bredde hovedsageligt ved traditionelle præstationsmålingssystemer (Neely, Gregory, & Platts, 1995). Da Balanced Scorecard er et strategisk ledelsessystem baseret på balanceret præstationsmåling, er denne udfordring ikke direkte relevant for små- og mellemstore virksomheder som ønsker at implementere Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 2008). Desuden kan der argumenteres for at både tredje og fjerde fase har til formål at sikre de nødvendige forhold for at kunne inddrage alle virksomhedens funktioner i strategikortet, hvilket muliggør præstationsmåling (Kaplan & Norton, 2008). Tredje fase har til formål at ensrette virksomheden, hvormed alle forretningsenheder, støtteenheder og medarbejdere inddrages i præstationsmålingssystemet. I den

fjerde fase planlægges virksomhedens drift, med udgangspunkt i den udarbejdede strategi. Dette betyder at de strategiske tiltag udformes med henblik på at være tilpasset virksomhedens unikke sammensætning af afdelinger og funktioner. Samtidig fremsætter Kaplan og Norton ikke begrænsninger for hvilke KPI'er det er muligt at anvende, hvilket sikrer at præstationsmålingen kan tilpasses de enkelte funktioner. Det er også muligt at tilpasse dataindsamlingsprocessen efter behov, hvormed udfordringen ved manglende nøjagtighed og præcision heller ikke er relevant.

Balanced Scorecard har altså ikke konkrete begrænsninger i forhold til anvendelsen af bestemte KPI'er og målemetoder. Systemet er grundlæggende fleksibelt, hvormed præstationsmålingens dybde og bredde kan ændres, hvis nødvendigt. Samtidig fungerer de seks faser som et feedback-loop, hvilket giver mulighed for løbende at tilpasse præstationsmålingssystemet til virksomhedens behov (Kaplan & Norton, 2008).

Hvis virksomhedens ledelse finder at det er nødvendigt at tilpasse KPI'er og målsætninger yderligere, med henblik på at øge præstationsmålingssystemets dybde og bredde, kan de resulterende omkostninger være en udfordring for små- og mellemstore virksomheder. Som det blev konkluderet i forrige afsnit, er præstationsmåling omkostningstungt, hvilket også gør sig gældende for Balanced Scorecard. Det er derfor vigtigt at tilpasningen af præstationsmålingssystemet tager udgangspunkt i reelle behov. Kaplan og Norton inkluderer ikke eksplicit cost-benefit-analyser vedrørende tilpasning af KPI'er og strategiske initiativer, men den sjette er specifikt målrettet testning og tilpasning, hvor blandt andet profitabilitetsanalyser anvendes (Kaplan & Norton, 2008).

10.6. Komplexitet

Slutteligt viste litteraturstudiet at anvendelsen af komplekse præstationsmålingssystemer var en udfordring for små- og mellemstore virksomheder. Komplexitet påvirker grundlæggende alle de øvrige kategorier, da det alt andet lige vil være mere omkostningstungt at anvende et komplekst præstationsmålingssystem. Derudover påvirkes også muligheden for løbende tilpasning og forbedring, da disse processer besværliggøres yderligere af kompleksiteten. Det er altså essentielt at præstationsmålingssystemet er så simpelt som muligt i både implementering og anvendelse. Øget funktionalitet vil ofte resultere i øget kompleksitet. Det er dermed

vigtigt at systemet ikke har uønskede elementer og funktioner. Desuden skal præstationsmålingssystemet bidrage til at skabe et simplificeret overblik over virksomhedens strategi, og kommunikere de strategiske målsætninger og tiltag ud til de ansatte. I samme ombæring skal der være en rød tråd mellem den overordnede strategi og de enkelte KPI'er.

De seks faser, som Balanced Scorecard er opbygget omkring, udgør til sammen et feedback-loop, hvor virksomhedens ledelse kontinuerligt kan tilpasse og forbedre virksomhedens strategi (Kaplan & Norton, 2008). Som udgangspunkt er denne proces kompleks, særligt i forbindelse med implementeringen (Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin, 2001). Størstedelen af arbejdet vedrørende implementering og kontinuerlig forbedring påhviler hovedsageligt virksomhedens ledelse, samt de relevante strategimedarbejdere (Kaplan & Norton, 2008). Ansatte i andre funktioner vil altså ikke nødvendigvis blive påvirket yderligere af processen, sammenlignet med traditionelle præstationsmålingssystemer, der kan kategoriseres som simple i både implementering og anvendelse.

I forbindelse med de øvrige kriterier for simplicitet, kan der argumenteres for at Balanced Scorecard gennem strategikortet og scorekort formår at skabe et simplificeret og håndgribeligt overblik over de strategiske initiativer og målsætninger, hvilket bemyndiger virksomhedens ansatte til at handle i overensstemmelse med virksomhedens overordnede strategi (Kaplan & Norton, 2008). Samtidig skaber strategikortet også det nødvendige bindeled mellem den overordnede strategi og de enkelte KPI'er, hvormed den røde tråd i præstationsmålingssystemet bibeholdes. Ydermere medvirker de fire perspektiver til at skabe overblik ved at opdele de enkelte målsætninger i kategorier. Balanced Scorecard fokuserer på at sikre ensretning i hele virksomheden, hvilket indledes allerede i tredje fase, hvor ledelsen skal kaskadere strategikortet ud til hele virksomheden (Kaplan & Norton, 2008).

Selvom Balanced Scorecard grundlæggende skaber et simplificeret overblik over virksomhedens strategi, forefindes der evidens for at Balanced Scorecard til stadighed kan være for kompleks for små- og mellemstore virksomheder, på baggrund af faktorer såsom ressourceknaphed og manglende strategiske kompetencer (Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin, 2001). For at sikre en succesfuld implementering af Balanced Scorecard, er det derfor nødvendigt at foretage ændringer, med henblik på at simplificere modellen.

11. Modificering af Balanced Scorecard

I dette afsnit fremstilles et modificeret Balanced Scorecard, der har til formål at løse udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Den forudgående analyse af *fit* mellem Balanced Scorecard og SMV'er, har påvist at Balanced Scorecard indeholder de nødvendige kritiske succesfaktorer for at løse tre ud af de seks udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er. Disse er henholdsvis *strategisk relevans, kontinuerlig forbedring og dybde og bredde*. Det modificerede Balanced Scorecard skal på baggrund heraf udarbejdes med henblik på at løse de resterende udfordringer, som er henholdsvis *begrænset information, ressourceknaphed og kompleksitet*.

Et begrænset informationsgrundlag vil betyde at virksomhedens ledelse skal udvikle præstationsmålingssystemet på baggrund af et begrænset og ufuldstændigt vidensgrundlag, hvilket alt andet lige vil påvirke implementeringen af præstationsmåling negativt. Hvis virksomhedens ledelse ikke har den nødvendige viden for at kunne udvælge relevante KPI'er til bestemte roller og funktioner, bliver de pågældende medarbejdere målt forkert, hvormed medarbejdernes fokus på målopfyldelse og forbedring kan forringe deres reelle præstationer (Fernandes, Raja, & Whalley, 2006, s. 625). Samtidig påvirkes præstationsmålingen af virksomhedens eksisterende kapabiliteter inden for monitorering og dataindsamling, hvor faktorer såsom bias, fejlmålinger, inkonsistente målemetoder eller datamangel kan forringe kvaliteten af præstationsmålingen. Denne effekt forstærkes yderligere af ressourceknaphed, da dataindsamling i sin natur er ressourcekrævende. Graden af dataindsamling er et spektrum, hvor for meget dataindsamling er ressourcetungt og unødvendigt, og for lidt dataindsamling vil resultere i mangelfuld præstationsmåling. Ydermere vil et øget informationsgrundlag samtidig øge kompleksiteten af præstationsmålingssystemet. Det er essentielt at virksomhedens ledelse udvikler dataindsamlings- og monitoreringsprocesser der tager højde for disse faktorer.

Udfordringen ved ressourceknaphed er ikke kun relevant i forbindelse med dataindsamling, men også i forbindelse med udviklingen og implementeringen af Balanced Scorecard. Der er også væsentlige omkostninger forbundet med processer såsom strategiudviklingen og

løbende afholdelse af møder med henblik på kontinuerlig forbedring. I samme ombæring er der yderligere omkostninger forbundet med etableringen og driften af strategistyringskontoret, hvis en lignende afdeling ikke allerede eksisterer. Disse processer er grundlæggende både indbyrdes afhængige og komplekse, hvormed eventuelle fejl og mangler ét sted i implementeringsprocessen, vil påvirke hele præstationsmålingssystemet.

Balanced Scorecard modificeres på fire punkter. Først og fremmest overtages strategistyringskontorets rolle af én enkelt strategimedarbejder, som tager ansvar for implementeringen af Balanced Scorecard. I den anden fase foretages cost-benefit-analyser af henholdsvis monitorering og dataindsamling, for at sikre at de udvalgte KPI'er og målsætninger er effektive og værdiskabende ift. de forventede omkostninger. De relevante processer automatiseres hvor det er muligt, med henblik på at reducere de løbende omkostninger. Automatiseringsprocessen tager udgangspunkt i standardiseringen af målemetoder samt anvendelse af informationsteknologi til dataanalyse og rapportering. Dette muliggør samtidig lagring og sammenligning af historisk data, hvilket har til formål at forbedre informationsgrundlaget i forbindelse med strategiske beslutninger. Slutteligt deltager strategimedarbejderen i udarbejdelsen af rapporter til både de operationelle møder og strategimøderne.

11.1. Strategimedarbejderen

Strategistyringskontoret er et essentielt element i Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 2008, s. 19). Som tidligere nævnt, vurderes det at strategistyringskontorets rolle i implementeringen af Balanced Scorecard skal holdes separat fra ledelsen, men det kan argumenteres for at de pågældende opgaver kan håndteres af en særskilt strategimedarbejder, på baggrund af den enkelte virksomheds størrelse. Eksempelvis har større virksomheder ofte store HR-afdelinger, modsat mindre virksomheder, hvor en enkelt HR-medarbejder kan varetage alle nødvendige HR-relaterede opgaver. På samme måde kan en hel strategiafdeling reduceres til én enkelt medarbejder, hvormed udgifterne reduceres væsentligt. Kaplan og Norton inddrager ikke denne diskussion i deres teori, hvilket kan betyde at teorien ikke afspejler de forventede behovsforskelle mellem store virksomheder og små- og mellemstore virksomheder. Denne ændring har altså til formål at tilpasse Balanced Scorecard til udfordringen ved resourceknaphed i små- og mellemstore virksomheder.

I artiklen "The Chief Strategy Officer" præsenterer R. Timothy S. Breene et al. en lignende tilgang til strategisk ledelse, i form af rollen som Chief Strategy Officer, eller strategichef. Denne rolle varetages i virksomheden AIG af CSO Brian Schreiber (Breene, Nunes, & Shill, 2007, s. 86). Schreiber argumenterer for at en succesfuld udvikling og eksekvering af strategi ikke blot kræver gode bagvedliggende strategiske processer, men også evnen til at tage hurtige og effektive beslutninger. I takt med at ledelsens opgaver vokser i både størrelse og kompleksitet, bliver det sværere for ledelsen af være engageret i alle dele af virksomhedens strategiske udvikling (Breene, Nunes, & Shill, 2007, s. 86). Samtidig er strategiudvikling en kontinuerlig proces, hvormed ledelsens strategirelaterede opgaver ikke kun skal varetages periodisk. Artiklen argumenterer ligeledes for den negative effekt af strategiske beslutninger taget af ledere uden tilstrækkelige strategiske kvalifikationer (Breene, Nunes, & Shill, 2007, s. 86). Breene et al. anser altså strategichefen som en nødvendighed for at sikre en succesfuld strategiudvikling og -eksekvering.

Artiklen af Breene et al. fremsætter syv primære opgaver, som strategichefen skal varetage. Herunder skal strategichefen skabe engagement for gennemførelsen af de strategiske initiativer, sikre de nødvendige organisatoriske ændringer, balancere formuleringen og eksekveringen af strategi, udøve påvirkning hvor nødvendigt, samt udvikle IT- og HR-viden (Breene, Nunes, & Shill, 2007, s. 89-92). I samme ombæring skal strategichefen understøtte hurtige og effektive beslutningstagningsprocesser, der sikrer virksomhedens evne til at foretage de nødvendige ændringer inden for den fastsatte tidsramme (Breene, Nunes, & Shill, 2007, s. 89-91). Artiklen underbygger grundlæggende muligheden for at flytte strategistyringskontorets rolle til en enkelt strategimedarbejder.

11.2. Udvælgelsen af KPI'er

I den anden fase af Balanced Scorecard skal virksomheden udvælge målepunkter (KPI'er) og mål, med henblik på at opnå virksomhedens overordnede målsætninger, som ledelsen fastsatte i forbindelse med udviklingen af virksomhedens strategi (Kaplan & Norton, 2008, s. 10-11). De udvalgte KPI'er skal altså være strategisk relevante og bidrage til opnåelsen af de strategiske målsætninger. Samtidig skal de forbindes til de strategiske initiativer, hvormed det

bliver muligt at måle effekten af disse (Kaplan & Norton, 2008, s. 37). Udvælgelsen af KPI'er diskuteres ikke yderligere, hvormed teorien kommer til kort i forhold til udvælgelse på baggrund af værdiskabelse og omkostninger. Kaplan og Norton forudsætter altså at ressourceknaphed ikke er en reel begrænsning for udviklingen af Balanced Scorecard. På baggrund heraf er inddragelsen af cost-benefit-analyser i forbindelse med strategiplanlægning en anden vigtig ændring af Balanced Scorecard ved implementering i SMV'er.

I artiklen "Lessons from implementing the Balanced Scorecard in a small and medium size manufacturing organization" af Fernandes et al., fremsættes en proces til udvælgelsen af KPI'er, der tager højde for relevans, validitet og værdiskabelse (Fernandes, Raja, & Whalley, 2006, s. 629). Fernandes et al. kalder denne proces for "KPI analysis". Indledningsvist vurderes de eksisterende KPI'er, med henblik på at frasortere unødvendige indikatorer. I samme ombering interviewes de relevante afdelingsledere, hvilket har til formål at skabe yderligere indsigt i hvorvidt de eksisterende KPI'er fungerer efter hensigten (Fernandes, Raja, & Whalley, 2006, s. 629). Afdelingslederne skal samtidig udvælge de 21 mest passende KPI'er til deres individuelle afdelinger. Efterfølgende vurderes de udvalgte KPI'er ud fra faktorer såsom relevans og validitet, hvormed de bedste KPI'er kan udvælges. Slutteligt allokeres de udvalgte KPI'er på baggrund af de fire perspektiver (Fernandes, Raja, & Whalley, 2006, s. 629).

Fernandes et al. inddrager ikke direkte omkostninger som en faktor til udvælgelsen af KPI'er. Dette kan skyldes at Fernandes et al. ikke fokuserer på ressourceknaphed som en udfordring i artiklen. Det vurderes dog at det er muligt at implementere cost-benefit som en faktor i udvælgelsen af KPI'er.

11.3. Dataindsamling

Kaplan og Norton diskuterer dataindsamling i forbindelse med strategistyringskontorets opgaver, herunder ved rapportering og opsætning af dashboards (Kaplan & Norton, 2008, s. 239). Desuden diskuteres vigtigheden af dataindsamling i forbindelse med to casestudier, hvor Kaplan og Norton fokuserer på kravene til formelle statistiske tests (Kaplan & Norton, 2008, s. 272). Kaplan og Norton beskriver i denne forbindelse hvordan Enterprise Resource Planning og Business Intelligence er vigtige værktøjer til at kunne indsamle og analysere data,

med henblik på rapportering og tilpasning af scorekort. Desuden skal virksomheden have de nødvendige kapabiliteter til at udføre statistiske tests uden fejl og bias (Kaplan & Norton, 2008, s. 272). Kaplan og Norton beskæftiger sig ikke direkte med automatisering af dataindsamling, hvormed denne ændring anses som nødvendig for at nedbringe omkostningerne ved implementeringen af Balanced Scorecard i små- og mellemstore virksomheder.

Argumentet for vigtigheden af automatisering i forbindelse med Balanced Scorecard, fremsættes af Marr og Neely i artiklen "Automating the balanced scorecard - selection criteria to identify appropriate software applications" (Marr & Neely, 2003, s. 30). Herunder præsenteres tre grundlæggende opgaver, som skal sikres gennem anvendelsen af software. Disse opgaver er henholdsvis integrering af data fra flere datakilder, lagring og analyse af data, samt kommunikation og samarbejde (Marr & Neely, 2003, s. 30-31). Ifølge Marr og Neely er Microsoft Excel det mest anvendte software i forbindelse med Balanced Scorecard. Forfatterne kritiserer Excel for at mangle værktøjer til automatisering, kommunikation, dataanalyse og skalerbarhed (Marr & Neely, 2003, s. 30). Derfor anses det som nødvendigt at indkøbe software udviklet særskilt til Balanced Scorecard. Til dette udvikler Marr og Neely en matrice til at udvælge software til Balanced Scorecard, på baggrund en række essentielle kriterier (Marr & Neely, 2003, s. 33). Artiklen af Marr og Neely bekræfter behovet for automatisering i forbindelse med dataindsamling, og fremsætter samtidig en potentiel løsning.

11.4. Rapportering og opfølgning

De operationelle møder og strategimøderne anses for værende nødvendige for at sikre kontinuerlig forbedring og strategisk relevans, hvormed disse bibeholdes i deres oprindelige form. Strategimedarbejderen bør dog have for øje at omkostningerne til disse skal minimeres, hvormed selve møderne skal effektiviseres gennem løbende rapportering og opfølgning.

Med afsæt i analyser genereret gennem Business Intelligence software, skal strategimedarbejderen sikre at temaejerne udarbejder rapporter til både de operationelle møder og strategimøderne. Disse rapporter skal minimere spildtid og give anledning til konstruktiv diskussion vedrørende virksomhedens operative plan og strategi, med henblik på at de relevante beslutningstagere kan foretage eventuelle ændringer. Strategimedarbejderen sikrer at

beslutninger bliver taget på et oplyst grundlag, og påbegynder efterfølgende iværksættelsen af de pågældende ændringer ud fra de fastsatte kriterier, i samarbejde med temaejerne. Kaplan og Norton diskuterer allerede anvendelsen af data i forbindelse med disse møder, men rapporteringsopgaven påtages udelukkende af temaejerne (Kaplan & Norton, 2008, s. 15-16). Denne ændring betyder grundlæggende at der skabes sammenhæng mellem de strategiske initiativer og ændringer, hvormed det sikres at en ændring i forbindelse med ét strategisk tema ikke har en negativ indvirkning et andet sted i virksomheden.

Disse ændringer er ikke strukturelle ændringer i opbygning af Balanced Scorecard, men har til formål at implementere nye kritiske succesfaktorer, hvor det anses for værende nødvendigt. De seks faser forbliver intakte, hvormed det til stadighed er muligt at følge den oprindelig fremgangsmåde i forbindelse med implementering af Balanced Scorecard. Strategikortet samt scorekort ændres ikke, men udvælgelsen af KPI'er og dataindsamlingsprocesserne operationaliseres og konkretiseres. Ændringerne skal implementeres med henblik på at undgå at der opstår yderligere udfordringer i forbindelse med implementeringen og anvendelsen af Balanced Scorecard. Dette er umuligt at garantere, hvormed effekten af ændringer løbende skal analyseres og vurderes, med henblik på at foretage yderligere tilpasninger hvis nødvendigt.

12. Delkonklusion 2

I den første del af undersøgelsen blev det konkluderet at der forefindes evidens for seks forskellige grundlæggende udfordringer, ved anvendelsen af præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. På baggrund af disse resultater, blev en række præstationsmålings-systemer undersøgt og sammenlignet, med henblik på at finde frem til et præstationsmålings-system, som indeholdt de kritiske succesfaktorer til at undgå de potentielle udfordringer ved præstationsmåling. Dette resulterede i valget af Balanced Scorecard, hvorefter en analyse af *fit* mellem Balanced Scorecard og de udvalgte udfordringer blev iværksat. Denne undersøgelse viste at Balanced Scorecard til ikke besidder de nødvendige kritiske succesfaktorer til at modvirke udfordringerne ved henholdsvis begrænset information, ressourceknaphed og kompleksitet. Med afsæt i disse resultater, blev Balanced Scorecard modificeret, med henblik på at skabe et præstationsmålingsystem som kan løse samtlige af de seks udfordringer. Balanced Scorecard blev grundlæggende modificeret på fire punkter. Strategistyringskontorets

rolle overtages af en strategimedarbejder, cost-benefit-analyser inddrages i den anden fase af Balanced Scorecard, processer såsom monitorering og dataindsamling automatiseres hvor muligt, og strategimedarbejderen deltager i udarbejdelsen af rapporter til de operationelle møder og strategimøderne.

Det konkluderes at det er muligt at modificere Balanced Scorecard med henblik på at løse udfordringerne ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Det er dog til stadighed relevant at diskutere anvendeligheden af det modificerede Balanced Scorecard.

13. Diskussion

Dette afsnit har til formål at diskutere undersøgelsens resultater, herunder de praktiske implikationer vedrørende anvendelsen af det modificerede Balanced Scorecard. Ydermere diskuteres kritikken af Balanced Scorecard, såvel som incitamentsordninger og motivationsfaktorer.

Projektets analyseafsnit er udformet på baggrund af en forudgående udvælgelse af seks udfordringer ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder. Denne udvælgelse er foretaget på baggrund af videnskabelig konsensus mellem fire separate artikler. Samtlige af disse artikler fremsætter dog evidens for flere udfordringer, hvormed en mere ideel videnskabelig fremgangsmåde ville bestå i en komplet undersøgelse af samtlige potentielle udfordringer. Denne ideelle fremgangsmåde kunne have styrket det videnskabelig grundlag for den videre undersøgelse, da det ville have været muligt at fremsætte yderligere videnskabelig argumentation, på baggrund af en komplet gennemgang af udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er. Samtidig er de fire artikler udvalgt ud fra deres relevans i forhold til projektets problemformulering, hvilket har resulteret i fravælgelsen af en stor del af præstationsmålingslitteraturen, som muligvis kunne have givet indsigt i flere potentielle udfordringer.

Det erkendes at de udvalgte udfordringer ikke er repræsentative i alle tilfælde, og at en løsning på disse udfordringer ikke garanterer en succesfuld implementering af præstationsmåling. Alle virksomheder er grundlæggende forskellige, og den enkelte virksomheds ledelse bør

altid foretage ændringer, med henblik på at tilpasse præstationsmålingssystemet til virksomhedens forhold og omstændigheder.

I forbindelse med fremstillingen af et modificeret Balanced Scorecard, er det samtidig relevant at inddrage eventuelle overvejelser vedrørende kritikken af Balanced Scorecard. Nørreklit kritiserede primært Balanced Scorecard for den fejlagtige tilgang til kausalitet, men inddrog også et manglende fokus på leverandører og den begrænsede mulighed for bottom-up feedback fra relevante medarbejdere (Nørreklit, 2000). Awadallah og Allam kritiserede det manglende fokus på nøgleinteressenter og kritiske succesfaktorer (Awadallah & Allam, 2015). Samtidig konkluderede Awadallah og Allam at Balanced Scorecard gav anledning til fastsættelsen af uambitiøse målsætninger, og samtidig blev de innovative kapabiliteter begrænset gennem top-down ledelse. I samme ombæring blev anvendelsen af de fire perspektiver kritiseret for ikke at tage højde for kausale sammenhænge på tværs af perspektiverne (Awadallah & Allam, 2015).

Fælles for de to artikler er kritikken af tilgangen til kausalitet og top-down ledelse. Disse kritikpunkter sætter fokus på nogle af de potentielle udfordringer ved Balanced Scorecard, som ikke blev undersøgt i litteraturstudiet. Disse udfordringer gør sig ikke udelukkende gældende for små- og mellemstore virksomheder, men relaterer sig til selve metoden bag Balanced Scorecard. Selvom Kaplan og Norton ikke specifikt har baseret Balanced Scorecard på top-down ledelse, vil netop top-down ledelse ofte være den simpleste måde til at implementere nye systemer eller værktøjer i virksomheder. Dette skyldes primært at de fleste virksomheder er opbygget omkring organisationsstrukturer, hvor topledelsen er de primære beslutningstagere. Denne form for struktur giver ikke umiddelbart anledning til at demokratisere beslutningstagningsprocesser.

Præstationsmålingssystemet skal altså indbygge strukturer, hvor relevante medarbejdere løbende bidrager med feedback i forbindelse med implementeringen af strategiske initiativer og målsætninger. Det anses ikke som værende umuligt at foretage de nødvendige ændringer, med henblik på at sikre mere bottom-up feedback i Balanced Scorecard. Denne ændring vil dog både tilføje kompleksitet, såvel som øgede ressourceomkostninger til præstationsmålingssystemet. Dermed udfordres særligt de små- og mellemstore virksomheder af denne

ændring. Samtidig er det relevant at diskutere hvorvidt top-down ledelse også er en væsentlig udfordring i små- og mellemstore virksomheder. I denne forbindelse kan der argumenteres for at det alt andet lige er lettere at sikre bottom-up feedback i mindre virksomheder, hvor relationen mellem medarbejder og ledere kan være tættere end i større virksomheder. Dette betyder dog ikke nødvendigvis at ledelsen vil inddrage feedback fra relevante medarbejdere i udviklingen og tilpasningen af præstationsmålingssystemet. Det er grundlæggende umuligt at forcere dette, uden at påvirke magtstrukturerne i virksomheden. Samtidig ønskes det at ledelsen vil være mindre tilbøjelig til at implementere et præstationsmålingssystem som kan underminere deres beslutninger.

Kausalitet er grundlæggende en vigtig faktor i forbindelse med udvælgelsen af strategiske initiativer og KPI'er. Særligt i den anden fase af Balanced Scorecard, hvor ledelsen skal udarbejde strategikort og scorekort, er det nødvendigt at forstå de kausale sammenhænge mellem de enkelte KPI'er og de strategiske målsætninger. Hvis medarbejdernes præstationer måles forkert, fungerer præstationsmålingssystemet ikke efter hensigt. Samtidig er det en udfordring at finde og verificere kausale sammenhænge videnskabeligt, hvilket må antages at være grunden til at Kaplan og Norton ikke skaber de nødvendige vilkår for at analysere kausalitet i deres litteratur.

I diskussionen om kausalitet, bør særligt de sidste to faser af Balanced Scorecard inddrages. Kaplan og Norton udviklede Balanced Scorecard på baggrund af et feedback-loop, hvor løbende tilpasning og kontinuerlig forbedring sikres gennem gennemgående monitorering og regelmæssig opfølgning på operationelle møder og strategimøder. Selvom Kaplan og Norton ikke formår at implementere en videnskabelig tilgang til kausalitet, vil feedback-loopet fungere som et "plan, do, check and act"-forløb, hvor eventuelle manglende kausale sammenhænge over tid vil blive tilpasset eller erstattet. Dermed er udfordringen ved manglende kausalitet ikke nødvendigvis udsalgsgivende på længere sigt, selvom den kan resultere i perioder med fejlagtig præstationsmåling. Det er dog til stadighed muligt at præstationsmålingssystemet baseres på korrelation, frem for kausalitet. Her vil en klar fremgangsmåde til at finde kausale sammenhænge, i tråd med definitionen af Nørreklit, være nødvendig. Det vil ikke umiddelbart være en udfordring at implementere dette i Balanced Scorecard, men det forventes at der vil være yderligere omkostninger forbundet med dette.

I forbindelse med undersøgelsen af præstationsmåling, blev inddragelsen af incitamentsordninger og motivationsfaktorer fravalgt. Denne afgrænsning havde til formål at fastholde fokus på implementeringen af præstationsmålingssystemer, som ofte ikke direkte indeholder de nødvendige værktøjer til at udvikle incitamentsordning. Det er dog til stadighed relevant at diskutere effekten af incitamentsordninger og målkongruens i forbindelse med præstationsmåling.

Præstationsmåling tager grundlæggende udgangspunkt i ledelsens motivation til at opnå strategiske målsætninger, ved indledningsvist at finde kausale sammenhænge mellem de ansattes opgaver og de førnævnte strategiske målsætninger. Efterfølgende anvendes et præstationsmålingssystem til at udvikle mål, måleenheder og målemetoder, hvormed ledelsen kan monitorere de ansattes målopfyldelse. Ledelsen og de ansatte er dermed i et principal-agent forhold, hvor ledelsen (principalen) uddelegerer opgaver til de ansatte (agenterne), som involverer en grad af autoritet i forbindelse med udførelsen af de pågældende opgaver (Jensen & Meckling, 1976, s. 5). Hvis begge parter ønsker at maksimere deres udbytte af forholdet, vil agenten med stor sandsynlighed ikke agere efter principalens interesser. I et principal-agent forhold vil der desuden være informationsasymmetri, hvor agenten grundlæggende har mere information end principalen. Dette betyder at principalen ikke uden videre kan sikre at agenten agerer efter ønske. Agenten vil søge at opnå belønningen for den veludførte opgave, med mindst muligt ressourcspild. Altså vil agenten reducere egne omkostninger, såsom tidsforbrug, ved at udføre den pågældende opgave så nemt som muligt, uagtet at dette kan have negative konsekvenser for principalen. Dette er naturligvis ikke i principalens interesse, som ønsker at opgaver udføres bedst muligt (Jensen & Meckling, 1976, s. 5). Af denne grund skal principalen bruge yderligere ressourcer på at monitorere agentens ageren, hvormed uønskede handlingen kan begrænses.

George P. Baker undersøger forholdet mellem agentens incitament og principalens målsætninger i artiklen "Incentive Contracts and Performance Measurement" fra 1992 (Baker, 1992). Baker fastslår i artiklen, at principalen ikke direkte kan overføre egne målsætninger til en kontrakt med en agent. En sådan kontrakt kan begrænse agentens indsats, selvom agenten er risikoneutral (Baker, 1992, s. 612). Baker konkluderer, at principalen skal udvikle

præstationsmålingssystemet med henblik på at sikre at agentens incitament er på linje med principalens interesser. Baker anbefaler anvendelsen af bonus- og provisionsbaseret aflønning, hvis både informationsasymmetrien er stor, og det samtidig er muligt at anvende gode måleenheder (Baker, 1992, s. 612). Alternativt vil det være nødvendigt at implementere systemer til at monitorere agentens indsats og ageren.

Det modificerede Balanced Scorecard tager ikke højde for udfordringerne ved informationsasymmetri eller målinkongruens. Præstationsmålingssystemet kan altså ikke alene skabe det nødvendige incitament til målopfyldelse blandt medarbejderne, som blev fremsat af Baker, hvormed det vil være nødvendigt at supplere med en incitamentsordning.

14. Konklusion

Dette projekt havde til formål at undersøge hvilke udfordringer der forefindes ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder, herunder hvorvidt det er muligt at løse disse udfordringer gennem implementeringen af et præstationsmålingssystem.

Indledningsvist blev de potentielle udfordringer ved præstationsmåling i SMV'er undersøgt gennem et litteraturstudie, hvilket skabte et videnskabeligt grundlag for udvælgelsen af de relevante udfordringer. På baggrund af videnskabelig konsensus mellem artiklerne i litteraturstudiet, blev seks grundlæggende udfordringer udvalgt. Disse udfordringer var manglende strategisk relevans, ingen eller begrænset mulighed for kontinuerlig forbedring, begrænset information, ressourceknaphed, manglende dybde og bredde, og kompleksitet.

Efterfølgende blev problemfeltet afgrænset, gennem udvælgelsen og sammenligningen af fem forskellige præstationsmålingssystemer, til udelukkende at fokusere på Balanced Scorecard. Balanced Scorecard blev udvalgt på baggrund af den begrænsede litteratur omkring de øvrige præstationsmålingssystemer, såvel som fraværet af studier og analyser vedrørende udbredelsen og anvendelsen af disse præstationsmålingssystemer. Med afsæt i en teoretisk tilgang til Balanced Scorecard, blev det eksisterende *fit* mellem Balanced Scorecard og de udvalgte udfordringer analyseret, med henblik på at fremstille et modificeret Balanced Scorecard. Analysen viste at Balanced Scorecard inkluderede de nødvendige kritiske succesfaktorer til at sikre strategisk relevans, kontinuerlig forbedring og dybde og bredde.

Med udgangspunkt i udfordringerne ved begrænset information, ressourceknaphed og kompleksitet blev Balanced Scorecard modificeret på fire separate punkter. Herunder en omlægning af strategistyringskontoret til blot at være en enkelt strategimedarbejder, implementeringen af cost-benefit-analyser i forbindelse med udvælgelsen af strategiske initiativer og KPI'er, automatisering af monitorering og dataindsamling, samt en udvidelse af strategimedarbejderens rolle til også at inkludere udarbejdelsen af rapporter til de operationelle møder og strategimøderne.

Efterfølgende blev projektets resultater diskuteret, med henblik på at udfordre den videnskabelige fremgangsmåde i projektet. Herunder blev det fastslået at det modificerede Balanced Scorecard ikke bør anses som et komplet og universelt præstationsmålingssystem til SMV'er, men at alle præstationsmålingssystemer skal tilpasses den enkelte virksomheds behov. Samtidig blev den væsentligste kritik af Balanced Scorecard diskuteret, med afsæt i artiklerne af Nørreklit og Awadallah & Allam. Det blev her fastslået at Balanced Scorecard har nogle grundlæggende mangler, herunder i forbindelse med kausalitet og feedback, som også bør ændres i forbindelse med en praktisk anvendelse af det modificerede Balanced Scorecard.

Det modificerede Balanced Scorecard blev udviklet med det formål at løse de seks udfordringer ved præstationsmåling i små- og mellemstore virksomheder, der blev fundet gennem litteraturstudiet. Anvendelsen af det modificerede Balanced Scorecard i en virksomhedscase er ikke blevet undersøgt, hvormed det ikke er muligt at vurdere hvorvidt præstationsmålingssystemet kan løse de seks udfordringer i praksis. Med afsæt i besvarelsen af projektets problemformulering, kan det dog konkluderes at det teoretisk set er muligt at løse udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er.

15. Perspektivering

Dette afsnit er udarbejdet med det formål at skabe en perspektivering til præstationsmålingssystemet "Objectives and Key Results", som repræsenterer en væsentligt anderledes tilgang til præstationsmåling. Selvom projektet har vist at et modificeret Balanced Scorecard er anvendeligt i små- og mellemstore virksomheder, er det til stadighed relevant at undersøge andre potentielle perspektiver på præstationsmåling.

Peter Drucker introducerede i 1954 konceptet "Management by Objectives" i bogen "The Practice of Management" (Drucker, 1954). Bogen spillede en afgørende rolle for den almene anerkendelse af ledelse som en faglig disciplin. Drucker beskæftigede sig særligt med ledelsens opgave med at definere virksomhedens rolle (Drucker, 1954). Besvarelsen af spørgsmålet "hvad er vores forretning?" var, ifølge Drucker, ledelsens vigtigste opgave. Dette spørgsmål udgjorde grundlaget for formuleringen af vision, mission og værdierklæringen, hvilket er de centrale elementer i virksomhedsstrategi. Drucker anså virksomhedens vigtigste opgave som værende kundeskabelse, hvormed ledelsen skulle undersøge hvem kunderne var, og hvilke behov virksomheden skulle søge at dække (Drucker, 1954).

I 1983 udgav Andrew S. Grove bogen "High output Management", hvori konceptet "Management by Objectives" blev inddraget i forbindelse med forfatterens tilgang til virksomhedsledelse (Grove, 1995). Bogen lagde grundstenen for præstationsmålingsværktøjet "Objectives and Key Results", som i dag anvendes i flere af de største teknologivirksomheder i Silicon Valley. Andrew S. Grove spillede som CEO en vigtig rolle i at transformere virksomheden Intel, fra at være en nystartet virksomhed med fokus på hukommelseschips, til at være en stor spiller på markedet for mikroprocessorer (van der Pol, 2016). Grove formåede at simplificere teorien bag Management by Objectives ned til to basale spørgsmål: "Where do I want to go?" og "How will I pace myself to see if I am getting there?" (Grove, 1995, s. 145). Det første spørgsmål havde til formål at fastsætte *objectives*, eller målsætninger, hvor det andet spørgsmål omhandlede *results*, eller konkrete mål.

Grundlæggende fokuserer OKR på en kort tidshorisont for målsætninger, hvor der laves målevaluering og nye målsætninger hvert kvartal (Niven & Lamorte, 2016, s. 56-57). Målsætningerne fastsættes på henholdsvis virksomhedsniveau, afdelingsniveau og medarbejderniveau (Niven & Lamorte, 2016, s. 74-76). Desuden fastsættes målene for den enkelte medarbejder i et samarbejde mellem ledelsen og medarbejderen for at sikre målkongruens. Først defineres tre til fem *objectives* på virksomheds-, afdelings-, og medarbejderniveau. Efterfølgende opstilles tre til fire målbare, kvantificerbare og opnåelige *key results*. Disse kan f.eks. være vækst eller omsætning i procent, men kan også være binære, altså hvorvidt et mål er opnået (Niven & Lamorte, 2016, s. 130). De relevante medarbejdere opdaterer løbende deres

resultater, og en opnåelsesgrad på 70-75% anses som værende udført. Hermed ligger det implicit at målsætningerne skal være ambitiøse. OKR har altså til formål at opsætte, kommunikere og evaluere konkrete målsætninger i virksomheden, med henblik på at opnå overordnede strategiske målsætninger for hele virksomheden. Der skal altså være en forbindelse mellem målsætningerne på de forskellige niveauer (Niven & Lamorte, 2016, s. 134). Selvom OKR er et udbredt målstyringsværktøj blandt teknologivirksomheder, er OKR ikke et komplet værktøj til at varetage virksomhedens strategiske processer. OKR bør altså anvendes i samspil med andre strategiske systemer og værktøjer.

Balanced Scorecard kan som ledelsessystem varetage langt størstedelen af de strategiske processer i en virksomhed og giver anledning til en holistisk tilgang til virksomhedens strategi, men har samtidig nogle svagheder og begrænsninger, hvilket det er vigtigt at tage højde for. Objectives and Key Results har i kraft af det primære fokus på målsætning og evaluering ud fra kortere tidsintervaller en anvendelighed i forhold til virksomheder der opererer på markeder med stor omskiftelighed. Desuden giver OKR anledning til løbende opfølgning og kommunikationen mellem ledelse og medarbejdere.

I en direkte sammenligning, er det tydeligt at BSC giver overblik og mulighed for at tænke strategisk langsigtet, hvor OKR giver mulighed for målsætninger i et kortere tidsinterval og med større grad af målkongruens. BSC illustrerer sammenhængen mellem målsætninger, hvor OKR gør de enkelte målsætninger mere tilgængelige for de ansatte. OKR er både top-down, bottom-up og sideways, hvilket sikrer større forståelse og transparens i forhold til de strategiske målsætninger. BSC er primært opbygget ud fra en top-down tankegang, men systemet kan også anvendes ift. inddragelse af bottom-up vidensdeling. OKR er adskilt fra incitamentsordninger, men fokuserer på motivation gennem ambitiøse målsætninger lavet i fællesskab med ledelsen.

Det er i denne forbindelse interessant at undersøge hvorvidt det er muligt at kombinere de bedste elementer og egenskaber fra henholdsvis Balanced Scorecard og Objectives and Key Results, med henblik på at skabe et ledelsessystem der kan anvendes i små- og mellemstore virksomheder. Her er det vigtigt også at inddrage de ressourcemæssige begrænsninger, som kan være en problematik i forbindelse med implementeringen af en kombination af BSC og OKR. BSC er allerede et omkostningstungt ledelsessystem, og en implementering i SMV'er bør

være baseret på et modificeret Balanced Scorecard. Dermed vil en kombination af BSC, der allerede er et ressourcemæssigt tungt system, og OKR, som kræver en endnu større grad af involvering fra både ledelsen og medarbejderne, være for omkostningstungt for de fleste SMV'er. En potentiel løsning skal altså tage højde for denne problemstilling.

Paul R. Niven beretter i artiklen "Using Two Speed Execution (2SE) to Capture the Value You've Been Missing" om en fremgangsmåde for kombinationen af Balanced Scorecard og Objectives and Key Results, der har til formål at hjælpe virksomhedsledere med at overvinde span of control udfordringer (Niven P. R., 2015, s. 1). Her bruges strategikortet fra BSC, med henblik på at give ledelsen et værktøj til at løse virksomhedens overordnede problemstillinger, og Objectives and Key Results benyttes til at sikre operativ fleksibilitet hos virksomhedens medarbejdere (Niven P. R., 2015, s. 3). Niven argumenterer for en række positive aspekter ved Two Speed Execution, herunder højere medarbejderengagement, en lavere kommunikationsbarriere, kombinationen af langsigtet- og kortsigtet målevaluering og en øget mulighed hos medarbejderne for at demonstrere fremskridt og udvikling (Niven P. R., 2015, s. 3-4).

Paul R. Niven kritiserer den traditionelle tilgang til præstationsmåling, der ikke i tilstrækkelig grad tager højde for det faktum at ledelsen både skal sikre opfyldelsen af de overordnede strategiske målsætninger, men samtidig være oplyst omkring de mere konkrete udfordringer i virksomhedens drift (Niven P. R., 2015, s. 1). Niven forklarer, hvordan de fleste strategiske ledelsessystemer er baseret på langsigtede målsætninger, som primært fokuserer på at opnå virksomhedens overordnede strategiske mål. Når strategien skal kaskaderes ud til medarbejderne, vil det ofte resultere i KPI'er der er irrelevante for medarbejderne i den daglige drift (Niven P. R., 2015, s. 1). Dette underbygges yderligere af kritikken af Balanced Scorecard, hvor præstationsmålingssystemet kritiseres for at være baseret på top-down ledelse (Nørreklit, 2000, s. 79).

Som navnet antyder, har Two Speed Execution til formål at eksekvere virksomhedens strategi i to forskellige hastigheder, således at strategien kan tilpasses både de langsigtede strategiske målsætninger og de kortsige målsætninger i virksomhedens drift (Niven P. R., 2015, s. 2). Kombinationen af Balanced Scorecard og OKR giver netop mulighed for at eksekvere i to hastigheder. Strategikortet anvendes til at fastsætte *Objectives* på årsbasis. Disse *Objectives* kombineres med *Results*, der er designet med henblik på at måle eksekveringen af den

overordnede strategi på lang sigt. Målsætninger inddeles efter de fire perspektiver i Balanced Scorecard, med henblik på at skabe overblik (Niven P. R., 2015, s. 2). De kortsigtede målsætninger fastsættes kvartalsvist, på baggrund af den forventede omskiftelighed i virksomhedens drift. Dermed sikres den høje grad af agilitet i forbindelse med driften, som OKR bidrager med. De kortsigtede målsætninger inddeles ikke efter de fire perspektiver, da Niven argumenterer for at dette kan skabe en situation, hvor vigtigere opgaver tilsidesættes, for at tilpasse de enkelte målsætninger efter de fire perspektiver (Niven P. R., 2015, s. 3).

Kombinationen af BSC og OKR kan anses som et muligt alternativ til det modificerede Balanced Scorecard. Two Speed Execution tager dog ikke højde for de potentielle udfordringer, som det modificerede Balanced Scorecard har til formål at løse. Niven formår at forklare, hvorvidt hele BSC skal benyttes i forbindelse med implementeringen af Two Speed Execution. Dermed kan det antages, at udfordringerne ved præstationsmåling i SMV'er også vil gøre sig gældende ved Two Speed Execution. Dette betyder grundlæggende, at kombinationen af BSC og OKR ikke er et validt alternativ til det modificerede Balanced Scorecard. Det er dog relevant at undersøge, hvorvidt det er muligt at kombinere det modificerede Balanced Scorecard med OKR.

Som nævnt i den indledende afgrænsning af projektet, undersøges de potentielle udfordringer ved præstationsmåling i mikro-virksomheder ikke direkte. Dette skyldes at den forventede effekt af præstationsmåling i denne virksomhedstype ikke kan retfærdiggøre omkostningerne til implementering af et fuldt præstationsmålingssystem. På baggrund af kvaliteterne ved OKR, som beskrevet af Niven og Lamorte, anses Objectives and Key Results som er et bedre alternativ for mikro-virksomheder. I større SMV'er vil en form for strategiske ensretning være nødvendig, hvilket OKR ikke alene kan sikre, da systemet ikke inkluderer værktøjer til dette. Dermed kan en kombination af Balanced Scorecard og Objectives and Key Results være en potentiel løsning, som giver adgang til både langsigtet- og kortsigtet målevaluering, i de SMV'er som har de nødvendige ressourcer til at sikre en succesfuld implementering.

Litteraturliste

Andersen, Henrik; Cobbold, Ian; Lawrie, Gavin;. (2001). Balanced Scorecard implementation in SMEs: reflection in literature and practice. (s. 1-12). Copenhagen: 2GC Limited.

- Awadallah, E. A., & Allam, A. (2015). A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 7, 91-99.
- 2GC Active Management. (2017). *Balanced Scorecard Usage Survey 2017*.
- Baker, G. P. (1992). Incentive Contracts and Performance Measurement. *Journal of Political Economy*, Vol. 100, No. 3, 598-614.
- Barnes, M., Dickinson, T., Coulton, L., Dransfield, S., Field, J., Fisher, N., . . . Shaw, D. (1998). A new approach to performance measurement for small and medium enterprises. *Proceedings of the Performance Measurement – Theory and Practice Conference*. Cambridge.
- Bititci, U. S., Carrie, A. S., & McDervitt, L. (1997). Integrated performance measurement systems: a development guide. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17 Issue: 5, 522-534.
- Breene, R. T., Nunes, P. F., & Shill, W. E. (2007). The Chief Strategy Officer. *Harvard Business Review*, Vol. 85, Issue 10, 84-93.
- Brignall, T. J., Fitzgerald, L., Johnston, R., Silvestro, R., & Voss, C. (1991). *Performance Measurement in Service Businesses*. London: CIMA.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. London: Heinemann Educational Books Ltd.
- Cross, K., & Lynch, R. L. (1995). *Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement*. Wiley.
- Drucker, P. F. (1954). *The Practice of Management*. New York: Harper & Row.
- Fernandes, K. J., Raja, V., & Whalley, A. (2006). Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization. *Technovation* 26, 623-634.
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, Volume 7, Issue 1, 22-47.
- Grove, A. S. (1995). *High Output Management*. Vintage.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, Volume 21, No. 8, 1096-1115.
- Hvolby, H. H., & Thorstenson, A. (2001). Indicators for performance measurement in small and medium-sized enterprises. *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers*, Vol. 215, Issue 8. (s. 1143-1146). London: Journal of Engineering Manufacture.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, 305-360.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston: Harvard Business Press.
- Laitinen, E. K. (1996). *Framework for Small Business Performance Measurement: Towards Integrated PM Systems*. Vaasan Yliopiston.
- Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking. *Accounting Auditing & Accountability*, Vol. 8, Issue 1, 63-87.
- Lukka, K. (2005). *Approaches to case research in management accounting: The nature of empirical intervention and theory linkage*. Kristianstad: Liber & Copenhagen Business School Press.

- Marr, B., & Neely, A. (2003). Automating the balanced scorecard – selection criteria to identify appropriate software applications. *Measuring business excellence, Vol. 7, Iss. 3*, 29-36.
- Muller, P., Julius, J., Herr, D., Kich, L., Peycheva, V., & McKieman, S. (2017). *Annual Report on European SMEs 2016/2017*. European Commission.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research, 11*, 65-88.
- Neely, A., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*. Prentice Hall.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management, Volume 15, Issue 4*, 80-116.
- Niven, P. R. (2015). *Using Two Speed Execution (2SE) to Capture the Value You've Been Missing*. Hentet fra Senalosa: <http://www.senalosa.com>
- Niven, P. R., & Lamorte, B. (2016). *Objectives and Key Results: Driving Focus, Alignment, and Engagement with OKRs*. Wiley Corporate F&A.
- Radnor, Z. J., & Barnes, D. (2007). Historical analysis of performance measurement and management in operations management. *International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 56 Issue: 5/6*, 384-396.
- Rigby, D. (2001). Management Tools and Techniques: A Survey. *California Management Review, Vol. 43, No. 2*, 139-160.
- Rompho, N. (2001). Why the Balanced Scorecard Fails in SMEs: A Case Study. *International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 11*, 39-46.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2009). Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. *Økonomistyring*.
- Schneiderman, A. M. (13. August 2006). *Analog Devices: 1986-1992 The First Balanced Scorecard*. Hentet fra Schneiderman.com: http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/BSC_INTR O_AND_CONTENTS.htm
- van der Pol, H.-J. (30. Maj 2016). *A Tribute to Andrew Grove*. Hentet fra Perdo: <https://www.perdoo.com/blog/tribute-to-andrew-grove-father-of-okr/>
- Yin, R. K. (2013). *Case Study Research: Design and Methods*. SAGE Publications.